الاصلاح الضريبى

تعبئة الفائض الاقتصادى
تطبيق ضريبة القيمة المضافة
وخصخصة بعض وظائف الادارة الضريبية

تأليف

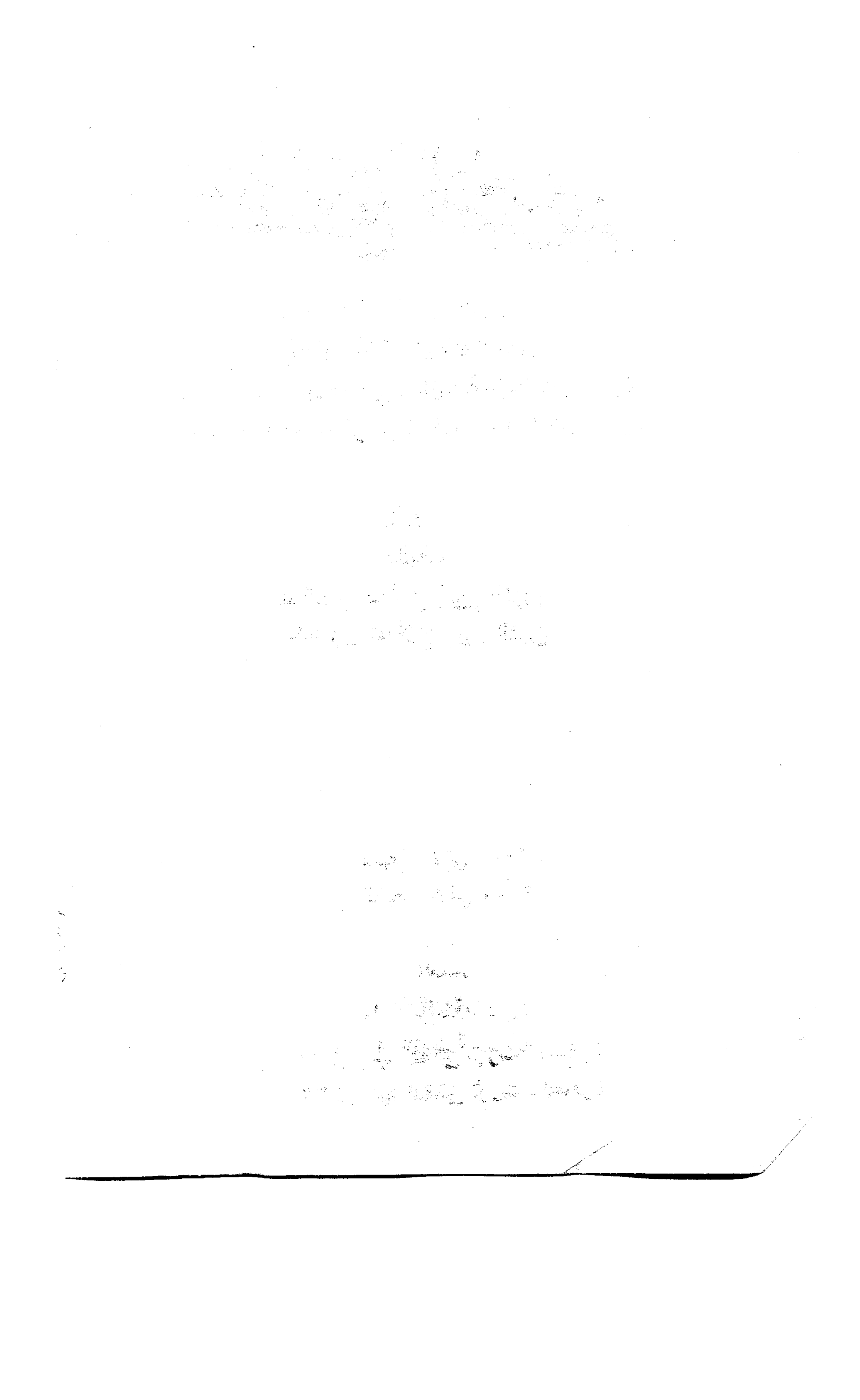
الدكتور صلاح زين الدين

الطبعة الأولى ٢٠٠٠

الناشر

دار النهضة العربية

٣٢ ش عبد الخالق ثروت ـ القاهرة



تقديم

يشمل هذا الكتاب دراسات حول اصلاح النظام الضريبى المصرى، ليقوم بدوره فى تعبئة الفائض الاقتصادى. وفيه دعوة لاتخاذ الفائض الاقتصادى أساسا للطاقة الضريبية، بما يحقق العدالة ووفرة الحصيلة ويسد فجوة الضياعات الاقتصادية، ويكون الاعتماد الأساسى فى تمويل التنمية على الموارد المحلية. فالمشاهد أن تجارب التنمية فى مصر فى العقود الماضية قامت بالاعتماد على التمويل الخارجى، وليس باتباع منهج تنموى يرتكز على الموارد المحلية، وتعبئة الفائض الاقتصادى بمختلف أدوات السياسة الاقتصادية والسياسة المالية، وذلك لوضع ركائز تنمية حقيقية مستقلة. ومازال الاقتصاد المصرى يعانى من قصور فى تعبئة الموارد ومواجهة التخلف، وتطحنه أزمة النظام الرأسمالى العالمى. فقد كان نموذج التنمية بالديون تطبيقا لنظريات التنمية السائدة بعد الحرب العالمية الثانية، وخاصة نظرية نيركسة حول دائرة الفقر المفرغة، ومضمونها أن الدول النامية تعانى من انخفاض مستويات الدخل، وانخفاض مستويات الادخار والاستثمار وبالتالى ضعف التكوين الرأسمالى، وهذا يؤدى الى ضعف مستويات الدخل مرة أخرى، ولايمكن كسر هذه الحلقة المفرغة للتخلف الا بالاستعانة بالقروض الخارجية والاستثمارات الأجنبية المباشرة. ولاقت هذه النظرية قبولا فى الدول النامية لاحتياجها الى تمويل برامج التنمية، فى وقت كانت الدول الصناعية تبحث عن تصريف للفوائض المالية لديها، والتى تراكمت بفضل سطوة رأس المال المالى Finanzkapital حسب مقولة هيلفردنج Hilferding . ولم تكتف الدول الصناعية بمنح قروض حكومية، وانما أيضا كانت تضمن القروض الخاصة من البنوك التجارية فيها الى الدول النامية. واعتمدت دول نامية كثيرة ومنها مصر على التمويل الخارجى

والديون الخارجية لتمويل عملية التنمية، وقليل من الدول مثل الصين اعتمدت على المدخرات القومية.

مشكلة الدراسة لهذا الموضوع الهام تتمثل فى تقديم اجابة على السؤال المحورى فى هذه الدراسة، وهو كيف يمكن عن طريق اصلاح السياسة الضريبية ضمان فعالية النظام الضريبى فى تعبئة الفائض الاقتصادى والاعتماد على الموارد المحلية فى التنمية، وبذلك يمكن الابتعاد عن نموذج التنمية بالديون.

وتهدف الدراسة الى اثبات رؤية علمية وعملية لدور عملية اصلاح النظام الضريبى المصرى فى تعبئة الفائض الاقتصادى من أجل التنمية، حتى يصبح للمساعدات الخارجية والاقتراض الأجنبى دورا هامشيا فى تمويل التنمية الاقتصادية.

ولدراسة هذا الموضوع أهمية على المستويين النظرى والعملى. فنظريا تدحض الدراسة نظرية نيركسه حول دائرة الفقر المفرغة، ومقولة مؤسسات التمويل الدولية وأنصارها، التى تقرر أن الدول النامية عاجزة بمواردها عن أن تحقق التنمية وأن المعونات الأجنبية والتمويل الخارجى هى العنصر الحاكم فى عملية التنمية. وعمليا توضح الدراسة وكيف يمكن للنظام الضريبى المساهمة فى تعبئة الفائض الاقتصادى، خاصة وأن الاقتصاد المصرى يعانى من ندرة الموارد المالية اللازمة لاجراء عملية التراكم الرأسمالى. وأن مصادر التمويل الخارجى تنحسر تدريجيا فالاتحاد الأوربى يعطى الأولوية لمساعدة دول أوربا الشرقية فى تحولها الى اقتصاد السوق لتعود الى الحظيرة الأوربية، كما أن الولايات المتحدة قد أعلنت أن برامج مساعداتها لمصر ستنخفض حتى تتوقف تماما.

وبتحليل الدراسات السابقة التى تناولت الفائض الاقتصادى باللغة العربية نجد ندرة الدراسات فى موضوع اصلاح السياسة الضريبية وتعبئة الفائض الاقتصادى. ومن المفكرين العرب والمصريين كان الدكتور محمد دويدار أول من أسهم بفكره فى تناول موضوع الفائض الاقتصادى، ثم تبعه الدكتور عبد الهادى النجار فى أطروحته للدكتوراه حول الفائض الفعلى ودور الضريبة فى تعبئته فى الاقتصاد المصرى. ثم قدمت باحثة عراقية وهى ماسكو توما متى رسالة ماجستير الى كلية الاقتصاد والعلوم السياسية بجامعة القاهرة حول تعبئة وتوجيه الفائض الاقتصادى فى البلاد المتخلفة، مع اشارة خاصة لاقتصاديات العراق. كما أجرى الدكتور عزت البرعى بحثا بالفرنسية عن الفائض الزراعى فى الدول النامية. ثم أعد الدكتور حسين الفقير أطروحة الدكتوراه بجامعة القاهرة حول العائد الاجتماعى لتعبئة الادخار الضائع تجاه اشباع الحاجات الأساسية فى الاقتصاد المصرى، وتبعه الدكتور فتحى قطب أبو الفضل بأطروحة الدكتوراه فى جامعة أسيوط حول دور الفائض الاقتصادى فى تقليل الفجوة التمويلية، دراسة عن الاقتصاد المصرى فى الفترة من ١٩٧٤ الى ١٩٨٤. ان الحاجة مازالت ماسة لمثل هذه الدراسات باللغة العربية حول الاصلاح الضريبى وتعبئة الفائض الاقتصادى، ذلك لأنه لاتنمية حقيقية بدون فائض الاقتصادى، والمهتمون بأمور قضايا التنمية على صعيد البحث العلمى وأيضا على صعيد السياسة الاقتصادية عليهم التصدى لهذه القضية الهامة نظريا وتطبيقيا، ومواصلة مابدأه رواد أفاضل فى هذا المجال.

كما قام الباحث بالابحار فى شبكة الانترنت لاكتشاف الدراسات المتعلقة بموضوع الفائض الاقتصادى فوجدها قليلة سواء بالألمانية أو الانجليزية، لاتتعدى أجزاء رأس المال الثلاثة لماركس بالألمانية، وثلاثة مؤلفات

بالانجليزية حول مفاهيم الفائض الاقتصـــادى، وطـــرق قياســـه، والفـــائض الاقتصادى فى الدول المتقدمة.[1]

لمناقشة موضوع الدراسة والوصول الى هدفه، فان البحث يقـــوم علـــى الفروض الأربعة التالية:

١.أن تطور النظام الضريبى المصرى تعبير صادق عن تطور النظام الاقتصادى وانعكاس مباشر له، ومازال يفتقد النظام الضريبى المصـــرى الى سياسة ضريبية واضحة، وتلقى العوامل السياسية والأيدولوجية غـــير المستقرة بظلالها على توجهاته، ولم يقم بدوره الغائب فى تعبئة الفـــائض الاقتصادى.

٢.أن الضرائب غير المباشرة تمثل نسبة كبيرة وهى سهلة لتحقيـــق الهدف المالى، ولكن تظلم الطبقات الفقيرة وتترك الدخول التى بها فائض، كما يحابى النظام الضريبى المصرى الفئات والطبقات الغنية، ونفوذهـــم التشريعى قائم منذ برلمانات العهود السابقة.

[1] بيان هذه الدراسات فى شبكة الانترنت كما يلى:

http://www.cgiar.org: Economic Surplus, Date 10 March 1999, Size10.8K.

http://www.info.greenwood.com/Books/0275947/0275947653.html : Economic Surplus, - Theory, Measurement, Applications. Last modified 27 May 1999, Size 5K.

http://www.amazon.co.hu/exec/obidos/ASIN/185278: The Economic Surplus in Advanced Economies. Last modified 13 June 1999, Page Size 14K.

٣. أن ماحدث من اصلاح جزئى للنظام الضريبى المصرى بالضريبة الموحدة وضريبة المبيعات يجعل من الضرورى الانتقال الى الاصلاح الضريبى الشامل، كما أن ضريبة القيمة المضافة التى تطبق بنجاح فى كثير من الدول النامية حان الوقت لتطبيقها فى مصر. ومن الممكن جعل ضريبة القيمة المضافة محورا أساسيا للسياسة الضريبية، مع الحرص على ربطها بالسياسة الاقتصادية وتعبئة الفائض الاقتصادى من أجل تشجيع الاستثمار والتنمية المستقلة.

٤. أن أي روشتة علاج ناجع لمشكلات النظام الضريبى فى مصر ستنبع بالضرورة من الجهود والظروف المحلية، السياسية والاقتصادية والاجتماعية والتاريخية لمصر، وتستلزم تضافر جهود جميع الأطراف المعنية بالتشريع والادارة الضريبية والمجتمع الضريبى، وضرورة اتخاذهم الفائض الاقتصادى أساسا للطاقة الضريبية.

وتتكون الدراسة من ثلاثة أبواب: فى الباب الأول نقدم دراسة نظرية لمفهوم الفائض الاقتصادى ودور النظام الضريبى فى تعبئته. فنتناول تطور مفهوم الفائض الاقتصادى فى الفكر الاقتصادى السابق على الرأسمالية وفى الفكر الاشتراكى ثم فى الفكر الاقتصادى الحديث. وبعد ذلك نتناول الضرائب كوسيلة لتعبئة الفائض الاقتصادى فى الدول النامية، وكيف أن الفائض الاقتصادى أساس جيد وعادل لتحديد الطاقة الضريبية، وندرس علاقة الهيكل الضريبى بالفائض الاقتصادى، فندرس الفائض الاقتصادى الكامن فى أوعية الضرائب المباشرة، ثم الفائض الاقتصادى الكامن فى أوعية الضرائب غير المباشرة.

وفى **الباب الثانى** نتناول بالعرض والتحليل الـــهيكل الفنـــى والتشـــريعى للضرائب فى مصر، وخصائص ومشكلات النظام الضريبى المصرى. فنقوم بدراسة تطور هيكل الايرادات الضريبية خاصة فى مرحلة تدخـــل الدولـــة الواسع فى النشاط الاقتصادى فى الستينيات، وفى مرحلة الانفتاح الاقتصادى ثم الاصلاح الاقتصادى فى الحقبة الأخيرة. ثم نـــدرس خصـــائص النظـــام الضريبى المصرى ومشكلاته، ومدى تحقيـــق النظـــام الضريبـــى لأهدافـــه الاقتصادية والاجتماعية والمالية.

ونكرس **الباب الثالث** من الدراسة لتحليل كيفية اجـــراء اصـــلاح شـــامل للنظام الضريبى من أجل تعبئة الفـــائض الاقتصـــادى، وأســـس الاصـــلاح الضريبى من أجل تعبئة الفائض الاقتصادى والحاجة الى اعادة تصميم النظام الضريبى وتطوير نظام الخصم والاضافة والتحصيل تحت حساب الضريبـــة، وخطوات الاصلاح الجزئى للضرائب المباشرة وغير المباشرة، ممثلا فـــى تطبيق الضريبة الموحدة على الدخل وتطبيق الضريبة العامة على المبيعـــات. ثم نتناول بالتحليل والنقد ضرورة التطبيق الجيد لضريبة القيمة المضافة مـــن أجل تعبئة الفائض الاقتصادى، وتطوير الضريبة العامة على المبيعات الـــى ضريبة على القيمة المضافة. ثم نقوم بتحليل مشكلات وآليات تطبيق ضريبـــة القيمة المضافة فى مصر من أجل تعبئة الفائض الاقتصـــادى. ثـــم نتنـــاول بالتحليل ضرورة خصخصة بعض وظائف الادارة الضريبية، وذلك فى اطار **رؤية علمية ومنهجية للاصلاح الضريبى فى مصر.**

الباب الأول

الفائض الاقتصادى

ودور النظام الضريبى فى تعبئته

الفائض الاقتصادى

ودور النظام الضريبى فى تعبئته

الفائض الاقتصادى

ودور النظام الضريبى فى تعبئته

سيطرت نظرية نيركسه Nurkse على الفكر التنموى بعد الحرب العالمية الثانية. وترى هذه النظرية حتمية مشاركة رأس المال الأجنبى لتحقيق التنمية فى الدول الفقيرة، حيث أن انخفاض مستوى الدخل يؤدى الى انخفاض مستوى الادخار والاستثمار، وبالتالى انخفاض معدل التراكم الرأسمالى الذى يؤدى ثانية الى انخفاض مستوى الدخل. فالدول الفقيرة ترزح تحت حلقات مغلقة للفقر Vicious Cycles ، وذلك لتبرير اعتماد هذه الدول على المدخرات الأجنبية فى كسر هذه الحلقات الخبيثة للفقر. وعندما لاتفى الموارد المحلية المتاحة بتحقيق الاستثمار المطلوب توجد ثلاثة احتمالات تتمثل فى قبول معدل أقل للتنمية، أو تعبئة الفائض الاقتصادى الكامن فى مختلف قطاعات الاقتصاد القومى، أو اللجوء الى التمويل الخارجى مثل القروض والمساعدات والاستثمارات الأجنبية لسد فجوة الموارد المحلية.[١]

والسياق الفكرى للحلقات المفرغة يشكل صلب نظرية التبعية المفروضة فكرا وعملا على الدول النامية بعد نهاية الحرب العالمية الثانية، ذلك لأن السيطرة الأجنبية تاريخيا تؤدى الى تفاقم أوضاع الدول النامية فى ظل شروط جائرة لتقسيم العمل الدولى، فتتقدم الدول الأجنبية للانقاذ بشروطها، فتؤدى شروط الانقاذ الى استمرار وتنمية التخلف.[٢]

[١] د./ رمزى زكى: الديون والتنمية، القروض الخارجية وآثارها على البلاد العربية، دار المستقبل العربى، القاهرة ، ١٩٨٥. ص ١٩.

[٢] أنظر فى ذلك على سبيل المثال:

وأبرز جوانب هذا الفكر تبنى استراتيجيتين للتنمية فى اطار التوجه الخارجى تعتمد على مشاركة رأس المال الأجنبى وهما أولا: استراتيجية احلال الواردات حيث تستعيض الدولة عن واردات السلع الاستهلاكية وتستورد السلع الرأسمالية، ويؤدى ذلك الى الاعتماد على التكنولوجيا المستوردة وعدم تطوير القدرات التكنولوجية الوطنية، وثانيا: استراتيجية التوجه التصديرى حيث يتم انشاء صناعات تصدير لاشباع حاجة الأسواق الخارجية أساسا وانتاج سلع كثيفة رأس المال باستخدام تكنولوجيا مستوردة. وقد يترتب على المشاركة الأجنبية فى كلا الاستراتيجيتين عدم سد الفجوة التكنولوجية وانما اتساعها وذلك بالاعتماد على الدول المتقدمة. وقد تساهم الشركات متعددة الجنسيات فى تعميق تبعية الدول النامية، وعدم تجاوز حالة التخلف والتبعية. فهذه الشركات العملاقة تهدف أساسا للربح دون مراعاة للآثار الاقتصادية والاجتماعية فى الدول النامية، فضلا عن التدخل المباشر وغير المباشر في السياسات الاقتصادية للدول النامية.[1]

وهناك عوامل كثيرة تجعل الجهد الضريبى فى الدول النامية ضعيفا، وذلك يرجع الى المسببات المعروفة للفقر والتى تسبب ضآلة حجم ونسبة الضرائب الى الناتج القومى. لكن زيادة الجهد الضريبى تعد وسيلة تمويلية حقيقية، وذلك يعتبر أكبر التحديات التى تواجه تعبئة الموارد القومية. ومساعدات التنمية تعتبر حلقة خبيثة للفقر، فتزايد اللجوء للمساعدات الخارجية بما تقدمه من زيادة الديون الخارجية وأعبائها يؤدى الى اضعاف

عادل حسين: الاقتصاد المصرى من الاستقلال الى التبعية ١٩٧٤-١٩٧٩، دار المستقبل العربى، القاهرة، ١٩٨٢. ص ٢٩٧-٢٩٨.

عادل غنيم: النموذج المصرى لرأسمالية الدولة التابعة، دراسة فى التغييرات الاقتصادية والطبقية فى مصر ١٩٧٤-١٩٨٢، جامعة الأمم المتحدة للعالم الثالث، درا المستقبل العربى، القاهرة ١٩٨٦. ص ٣٩.

[1] أنظر فى ذلك: د./ صلاح زين الدين: أثر المناطق الحرة فى التنمية، دراسة نظرية وتطبيقية، فى: مجلة الدراسات القانونية والاقتصادية، كلية الحقوق، جامعة الاسكندرية، العدد الثالث، يولية ١٩٩٨.

الطاقة الاستيرادية للاقتصاد القومى ويؤدى الى اللجوء للمساعدات الأجنبية من جديد.[1]

وترجع الأهمية النظرية لمفهوم الفائض الاقتصادى الى أنه، كمتغير اقتصادى، يعتبر مفهوما أكثر غنى واتساعا من مفهوم الادخار ومفهوم الاستثمار، ويساعد أكثر منهما فى تفسير ديناميكية التطور الاقتصادى. كما أن السياسة الضريبية وكفاءة النظام الضريبى من أهم طرق تعبئة الفائض الاقتصادى. ومشكلة التراكم فى ظل التخلف ليست مشكلة مالية فحسب، وانما هى مشكلة اقتصادية واجتماعية بالغة الخطورة، وحتى فى صورتها المالية فمن الأصح طرحها بوصفها مشكلة تبديد الفائض الاقتصادى للمجتمع.[2]

لذلك نهتم فى هذا الباب بدراسة مفهوم الفائض الاقتصادى وتطوره فى الفكر الاقتصادى، ثم نتحدث عن الضرائب كوسيلة لتعبئة الفائض الاقتصادى.

[1] حول التوجه الخارجى فى تمويل التنمية الاقتصادية وفعاليته فى مصر خلال الفترة ١٩٥٢-١٩٨٤ أنظر: حسين طه الفقير: العائد الاجتماعى لتعبئة الادخار الضائع تجاه اشباع الحاجات الأساسية فى الاقتصاد المصرى، نظرة مستقبلية. رسالة دكتوراه بكلية الاقتصاد والعلوم السياسية، جامعة القاهرة، ١٩٨٦. خاصة الباب السادس.

[2] د./ فؤاد مرسى: التخلف والتنمية، دراسة فى التطور الاقتصادى، دار المستقبل العربى، القاهرة، ١٩٨٢، ص ٧١.

الفصل الأول

تطور مفهوم الفائض الاقتصادى فى الفكر الاقتصادى

أولا: مفهوم الفائض الاقتصادى فى الفكر الاقتصادى السابق علــى الرأسمالية

ثانيا: تطور فكرة الفائض الاقتصادى فى الفكر الاشتراكى

ثالثا: الادخار والاستثمار فى الفكر الاقتصادى الحديث

تطور مفهوم الفائض الاقتصادى فى الفكر الاقتصادى

فى حديثنا عن تطور مفهوم الفائض الاقتصادى فى الفكر الاقتصادى سنعرض لمفهوم الفائض الاقتصادى فى الفكر السابق على الرأسمالية لدى الاغريق ولمفكرين المسلمين، ثم لدى التجاريين والطبيعيين. ثم نعرض تطور فكرة الفائض الاقتصادى فى الفكر الاشتراكى ثم فكرة الفائض المحتمل وفكرة الادخار الضائع فى الفكر الاقتصادى الحديث.

أولا: مفهوم الفائض الاقتصادى

فى الفكر الاقتصادى السابق على الرأسمالية

يعود مفهوم الفائض الاقتصادى الى مراحل مبكرة فى الفكر الانسانى، فنجد أن الفكر الاقتصادى عند الاغريق كان دراسة تابعة لعلوم الفلسفة والأخلاق، أما النشاط الزراعى فكان من الأنشطة النبيلة لديهم. والفائض الزراعى كان يتحقق فى صورة ريع لملاك الأراضى. وأثبت التاريخ أن حضارات عظمى قد تمكنت من التطور بالاعتماد على الفائض الزراعى.[١]

فى العصور الوسطى يظهر الريع العينى الذى يحصل عليه مالك الأرض التى يستغلها الفلاح وعائلته لحساب المالك. وبعد زيادة الانتاج ونشأة المدن وتدفق الذهب والفضة ونمو التجارة أصبح الفائض فى شكل ريع نقدى يدفعه الفلاح لمالك الأرض.

[١] د./ عبد الهادى النجار: الجوانب الاقتصادية والاجتماعية لتعبئة الفائض الزراعى نحو المدينة مع الاشارة الى الاقتصاد المصرى، فى: مصر المعاصرة، العدد ٣٧٦، أبريل ١٩٧٩. ص ١٥٩.

وظهرت فكرة الفائض عند الكتاب العرب فى صورة ريع يتحقق من الزراعة وأيضا الأرباح المتأتية من التجارة، حيث تشترى السلع بأثمان زهيدة يلزمون التجار بشرائها بأثمان باهظة. وبسبب التقسيم الطبيعى للمجتمع فأصحاب الجاه يعيشون من ناتج عمل الآخرين.

واعتبر التجاريون أن ثروة الدولة تقاس بما تمتلكه من نقود معدنية من الذهب والفضة، ونادوا بخفض الواردات وزيادة الصادرات ليكون الميزان التجارى فى صالح الدولة. وكان اهتمام التجاريين بأن يكون الميزان التجارى ايجابيا وراءه فهم ضمنى عميق لمفهوم الفائض الاقتصادى، ذلك لأن زيادة الصادرات عن الواردات تعنى زيادة الانتاج عن الاستهلاك.[1]

أما الطبيعيون فقد اقتصر الفائض الاقتصادى عندهم فى مجال النشاط الزراعى، حيث اعتبروا الزراعة هى المصدر الوحيد للثروة، والفائض يتحقق فى صورة ريع يحصل عليه الملاك. ونظرة الطبيعيون الى الريع هى نظرة عينية.[2]

وبالنسبة للاقتصاديين الكلاسيك فان مصدر الفائض يتناول كل أنواع العمل المنتج. والفكر الاقتصادى يظهر عند الاقتصاديين الكلاسيك كفكر مستقل أو كيان كيان خاص، لذلك تطرح مشكلة الثروة والقيمة وكمية العمل التى تحتويها السلعة والثمن الطبيعى للسلعة. فيظهر الفائض على شكل ريع وفائدة وربح نتيجة تداول السلع، وان كانت نظرة آدم سميث الى العمل الزراعى أنه أكثر انتاجية، الا أن كل أنواع العمل المنتج يعطى فائضا،

[1] شارل بتلهايم: التخطيط والتنمية، ترجمة د./ اسماعيل صبرى عبد الله، دار المعارف، القاهرة، ١٩٦٨. ص ١١٢.

[2] د / عبد الهادى النجار: الفائض الاقتصادى الفعلى ودور الضريبة فى الاقتصاد المصرى، القاهرة ١٩٧٤ ص ٢٥

وبالتالى فان الفائض هذا سيؤدى الى التطور الاقتصادى والتراكم الرأسمالى، خاصة عند ريكاردو، حيث أنه لم يفضل عملا على عمل آخر. وعند ماركس يتمثل الفائض الاقتصادى فى فائض القيمة الذى أساسه الربح الذى يحصل عليه الرأسمالى نتيجة استغلال العمال.[1]

مفهوم الادخار فى الفكر الاقتصادي الاسلامى

الكتابات الاسلامية التى تناولت موضوع الادخار لايختلف لديها مفهوم الادخار عما هو وارد فى الفكر الاقتصادى الغربى من حيث أنه الجزء الذى لم يستهلك من الدخل ويخصص للاستثمار. والأصل فى الفكر الاقتصادى الاسلامى أن كل مالا يستهلك يدخر، وكل ما يدخر يستثمر، وبذلك فان الادخار يتطابق بالضرورة مع الاستثمار.

ومع ذلك فان الفكر الاقتصادى الاسلامى يختلف مع غيره فى شأن الادخار فى النقاط التالية:

١- النظر الى الاكتناز والفائدة على رأس المال:

حرم الاسلام الاكتناز، "والذين يكنزون الذهب والفضة ولا ينفقونها فى سبيل الله فبشرهم بعذاب أليم" (التوبة -٣٤). ومدخرات المجتمع فى الفكر الاقتصادى الاسلامى هى مدخرات كافة أفراد المجتمع وليست قاصرة على الطبقة الرأسمالية. الفكر الاقتصادى الرأسمالى يقرر ضرورة الفائدة، بينما الشرع الاسلامى قد حرمها تماما فى المعاملات الاقتصادية والمالية. وينظر الفكر الاقتصادى الرأسمالى الى الفائدة كعائد أو ثمن لعنصر رأس المال، وأيضا كأحد الأدوات الرئيسية للسياسة النقدية فى مجال الاستثمار.

[1] د./ عبد الهادى النجار: الفائض الاقتصادى الفعلى ...مرجع سابق. ص ٣٥.

وتحريم الفائدة فى المعاملات الاقتصادية والمالية يعود الى تصور الفكر الاقتصادى الاسلامى لمجتمع خال من الاستغلال. واطلاقا من أنه "وأحل الله البيع وحرم الربا" (البقرة ٢٧٥) فقد أباح الاسلام للفرد معاملات لاستثمار رأس المال من جانب صاحبه بنفسه أو اعطائه للغير بغرض المضاربة أو المشاركة. والمضاربة عقد بين طرفين يدفع احدهما نقدا الى آخر ليتجر فيه على أن يتقاسما الربح حسب الاتفاق. أما المشاركة فتعنى خلط النصيبين بحيث لايتميز أحدهما على الآخر.[١]

٢- استخدام الأموال فى صالح تنمية المدخرات:

ويكون ذلك بمحاربة الضياع والاسراف، والاحتكار بكافة صوره، وتتنوع مصادر التراكم الرأسمالى فى ظل النظام الاقتصادى الاسلامى.[٢] وتتعدد مصادر التراكم فى ظل الاسلام لشمولية نظام الزكاة وقدرته على جمع الحصيلة المالية للدولة. وبالاضافة الى هذا النظام الضريبى الشامل توجد مصادر أخرى غير اجبارية كأنواع الصدقات والكفارات والتبرعات وما اليها وأنصبة الارث التى تؤول الى غير الورثة الأصليين.[٣]

[١] د./ رفعت العوضى: منهج الادخار والاستثمار فى الاقتصاد الاسلامى، مطبوعات الاتحاد الدولى للبنوك الاسلامية، بدون تاريخ. ص ١٢٣-١٢٤.

[٢] د./ محمد أحمد صقر: الاقتصاد الاسلامى، مفاهيم ومرتكزات، المركز العالمى لأبحاث الاقتصاد الاسلامى، بحوث مختارة من المؤتمر العالمى الأول للاقتصاد الاسلامى، جامعة الملك عبد العزيز، ١٤٠٠ هـ - ١٩٨٠ م . ص ٣٤. وأنظر أيضا: د./ محمد عبد المطلب أحمد: النظام الاقتصادى فى الاسلام، المجلس الأعلى للشئون الاسلامية، سلسلة دراسات فى الاسلام رقم ٤٧ السنة الخامسة يونية ١٩٦٥. ص ٥١-٥٧.

[٣] د./ يوسف القرضاوى: دور الزكاة فى علاج المشكلة الاقتصادية، المركز العالمى لأبحاث الاقتصاد الاسلامى، بحوث مختارة من المؤتمر العالمى الأول للاقتصاد الاسلامى، جامعة الملك عبد العزيز، ١٤٠٠ هـ - ١٩٨٠ م . ص ٢٢٥-٢٧١.

ثانيا: تطور فكرة الفائض الاقتصادى فى الفكر الاشتراكى

(١) نظرية فائض القيمة لماركس

يبدأ ماركس كتابه رأس المال Das Kapital بتحليل السلعة، ويــرى أن قيمة أى سلعة عبارة عن محصلة ثلاث مكونات لها، وهى قيمة رأس المــال الثابت Constant Capital أى قيمة وسائل الانتاج التى ينقلها العمل الــى السلعة، وقيمة رأس المال المتغير Variable Capital وهو عبــارة عــن قيمة قوة العمل متمثلة فى الأجر الضرورى لاعادة انتاج قوة العمل، وثالثــا مقدار الربح الذى يحصل عليه الرأسمالى نتيجة بيع هذه الســلعة S ويعنــى ذلك أن القيمة الاجمالية للسلعة Total Value يمكن التعبير عنها بالرموز التالية:

$$TV = C + V + S$$ أى أن:

القيمة الاجمالية = رأس المال الثابت + رأس المال المتغــير + الســلعة.

وينتج من ذلك:

$$S = TV - C - V$$ أى أن:

السلعة = القيمة الاجمالية - رأس المال الثابت - رأس المال المتغير.

ويعتبر ماركس أن رأس المال الثابت هو أيضا قيمة عمل مختزن، ومــن ثم يكون هناك قيمة عمل اضافية يجنيها الرأسمالى من بيــع الســلعة حيــث تشكل قيمة العمل الاضافية وقيمة الربح مجمل فائض القيمة، الذى هو عبارة عن الفرق بين القيمة الاجمالية للسلعة وقيمة العمل الضرورى الذى يدفعــه

العامل. واستند ماركس للمكونات الثلاث للقيمة فى صياغة أهم الأدوات التحليلية فى نظريته، كما يلى:

معدل فائض القيمة يعبر عن معدل الاستغلال، ويعبر عن نسبة فائض القيمة الى رأس المال المتغير، كما يلى:

$$S` = \frac{S}{V}$$

معدل التركيب العضوى لراس المال وهو عبارة عن نسبة رأس المال الثابت الى كل من رأس المال الثابت ورأس المال المتغير. حيث:

$$Q = \frac{C}{C + V}$$

معدل الأرباح: وهو عبارة عن نسبة الأرباح الى كل من رأس المال الثابت ورأس المال المتغير، حيث:

$$P = \frac{S}{C + V}$$

ومما سبق يمكن استنتاج عدة أمور تتعلق باختلاف مفهوم الادخار عن مفهوم فائض القيمة:

١.مفهوم فائض القيمة يرتبط أساسا بعملية الانتاج والتوزيع وليس الانفاق كما فى حالة الادخار.

٢.العمال لايحصلون الا على الأجر الضرورى لاعادة انتاجهم وبالتالى فان ادخارهم يساوى صفر، ومن ثم فان عملية التراكم الرأسمالى ستقع على عاتق الأرباح التى يحصل عليها الرأسماليون كأحد أشكال فائض القيمة.

٣.فائض القيمة بهذا المعنى أوسع نطاقا من الادخار، اذ أن فائض القيمة عبارة عن الجزء من الناتج الصافى الكلى لمجتمع معين من الأجور التى دفعت بالفعل للعمال. أما الادخار فهو جزء فقط من فائض القيمة الذى يتوجه للاستثمار.[1]

يعتمد التراكم الرأسمالى لدى ماركس وريكاردو على الانتاج. غير أنه توجد رغم ذلك فروقا هامة جدا بين ماركس وريكاردو فيما يتعلق بنظرية التوزيع، حيث يتوزع الدخل القومى عند ماركس بين الأجور والأرباح أى بين العمال والرأسماليين، ويتوزع الدخل القومى لدى ريكاردو بين الأجور والريع والأرباح، أى بين العمال وطبقة ملاك الأراضى الزراعية والرأسماليين فى الصناعة.[2]

[1] أنظر فى ذلك: د./ رمزى زكى: مشكلة الادخار مع دراسة خاصة عن البلاد النامية،......ص ٩٨.

[2] أنظر فى ذلك دراسة كالدور:

Kaldor, Nicolas: Essay on Value and Distribution, Gerald Duck Worth & Co. LTD, 1960. Pp. 209-218.

لقد اثبت ماركس ر الشكل المحدد للفائض الاقتصادى، أي فائض القيمة، وحجمه وأسلوب تملكه وطريقة استخدامه تعبر عن مرحلة معينة من تطور العمل وتطور انتاجيته، وبالتالى يؤثر ذلك على البناء العلوى للمجتمع.

(٢) فكرة الفائض الاقتصادى عند بول باران

يعتبر بول باران أول الاقتصاديين الاشتراكيين المحدثين الذين اهتموا بمفهوم الفائض الاقتصادى وتحديد صوره وأنواعه وطرق استخدامه أو تبديده، وتبعه فى ذلك بول سويزى وشارل بتلهايم.[٢] لذلك لم يعطى باران تعريف محدد للفائض على ضوئه تتم عملية قياس الفائض الاقتصادى، إلا أنه وضع ثلاثة أنواع للفائض وميز بينهما، ومن هذه الأنواع ما يلائم اقتصاديات البلاد المتقدمة والمتخلفة والبلاد ذات الاقتصاد المخطط وهذه الأنواع هى:

---

[١] أنظر فى ذلك: شارل بتلهايم: التخطيط والتنمية..مرجع سابق. ص. ١١٣

بول باران، وبول سويزى: رأس المال الاحتكارى، ترجمة حسين فهمى مصطفى، الهيئة العامة للتأليف والنشر، القاهرة. ١٩٧١. ص ١٧.

اجع فى ذلك:

عبد الهادى النجار: الفائض الاقتصادى الفعلى ودور الضريبة فى تعبئة الفائض الاقتصادى، المكتب المصرى الحديث، القاهرة ١٩٧١، ص ١٣-٦٣

كو توما متى: تعبئة وتوجيه الفائض الاقتصادى فى البلاد المتخلفة مع اشارة خاصة لاقتصاديات العراق، رسالة ماجستير بكلية الاقتصاد والعلوم السياسية، جامعة القاهرة، ١٩٨٦ ص ٢-٢٣

اب باران بالانجليزية

Paran. Paul. A The Political Economy of Growth, Second Editon USA 1960

الاقتصـ ... السمة ... سابق ص ٨٢

[١] الفائض الاقتصادى الفعلى Actual Surplus :

يعتبر باران أن الفائض الفعلى يساوى الادخار والتراكم الجاريين، حيث يمثل الفرق بين الانتاج الفعلى الجارى للمجتمع، واستهلاكه الفعلى الجارى وذلك فى اطار التحليل الاستاتيكى المقارن. ويتطابق الفائض الاقتصادى الفعلى مع الادخار والتراكم الجارى فى الاقتصاد القومى. وهذا الفائض أو الادخار يساوى كافة الاضافات التى حدثت فى ثروة المجتمع خلال الفترة المعنية. وهذا التساوى بين الادخار والاستثمار يعتبر شرطا توازنيا هاما فى التحليل المقارن حيث أن:

الدخل القومى = الناتج القومى ، كما أن الادخار = الاستثمار

وبناء على ذلك يكون الفائض الفعلى مساويا للادخار الفعلى أو الاستثمار.

ويظهر هذا النوع من الفائض فى جميع انواع الأصول التى تضاف الى ثروة المجتمع فى فترة زمنية معينة وتشمل المعدات الانتاجية والسلع والبضائع المخزونة، والأرصدة النقدية والذهب المكنوز. كما ذكر باران بأن الفائض الفعلى هو أقل مما تضمنته فكرة ماركس عن الفائض القيمة حيث أن:

فائض القيمة = مجموع الناتج الصافى الاجمالى – الدخل الحقيقى للعمل.[١]
بينما الفائض الفعلى هو ذلك الجزء الذى «يتراكم» من فائض القيمة، أى أنه

---

[١] راجع فى ذلك نظرية فائض القيمة لماركس فى الأجزاء الثلاثة لكتابه رأس المال:
Karl Marx :Das Kapital. Kritik der politischen Oekonomie. Erster Band: Der Produktionsprozess des Kapitals Dietz Verlag Berlin 1975.

لا يشمل استهلاك الطبقة الرأسمالية، والنفقات الادارية للأجهزة الحكومية والأعباء العسكرية وغيرها.

ومن حيث التفرقة بين ما يسمى السلع الاستهلاكية والسلع الانتاجية، يقول باران بأن معيار التفرقة بينهما هو الوظيفة الاقتصادية للسلعة، أى بالاعتماد على ما إذا كانت تدخل مجال الاستهلاك كسلعة نهائية، أو تستخدم كوسائل للانتاج وبالتالى تسهم فى زيادة الانتاج بالفترة التالية. فالسيارة مثلا سلعة استهلاكية إذا كانت لغرض المتعة، وسلعة استثمارية إذا استخدمت للأجرة.[1]

[٢] الفائض الاقتصادى الاحتمالى أو الممكن: Potential Surplus

يمثل الفائض الاقتصادى الاحتمالى عند باران الفرق بين الناتج الممكن انتاجه فى ظروف طبيعية وتكنولوجية معينة والاستهلاك الضرورى. وهذا الفائض يمكن تحقيقه فى حالة ترشيد الانتاج وترشيد الاستهلاك، كما يمكن ايجاد هذا النوع من الفائض فى:

١- الاستهلاك المفرط للمجتمع:

وهو وضع شائع لدى أصحاب الدخول المرتفعة وربما أيضا بين الطبقات المتوسطة، وحاليا يمكن القول بأن هذه الظاهرة منتشرة وبكثرة بين الطبقات

Karl Marx : Das Kapital. Kritik der politischen Oekonomie. Zweier Band: Der Zrkulationsprozess des Kapitals. Herausgeber: Friedrich Engels. Dietz Verlag Berlin, 1975.

Karl Marx :Das Kapital. Kritik der politischen Oekonomie. Dritter Band: Der Gesamtprozess der kapitalistischen Produktion. Herausgeber: Friedrich Engels. Dietz Verlag Berlin, 1975.

ول باران ، الاقتصاد السياسى للتنمية، ترجمة أحمد فؤاد بلبع، مراجعة حامد ربيع، دار الكاتب العربى للطباعة والنشر، القاهرة ١٩٦٧. ٨٣-١٠٩ مصدر سابق ، ص ٨٤.

المتوسطة خاصة فى البلاد المختلفة. وتحت هذا النوع « الاستهلاك المفـرط » تطرق باران الى مفهوم ما يسمى بالرفاهية الاقتصاديـة.[1] والاختـلاف الدائر حول تحديد مفهوم الرفاهية الاقتصادية والمعايير الذى ينبغى أن تمـيز بها أحوال الرفاهية الاقتصادية. لذلك يقول باران بأن العقل الموضوعـى، وهو ليس بالثابت فى كل زمان ومكان، هو الذى يستطيع أن يميز بين ما يعد استهلاكا ضروريا أو غير ضرورى. فالاستهلاك الضرورى بالنسبة للبـلاد المتخلفة وحتى للبلاد المتقدمة لم يعد أمرا مبهما، فعندما تكون كمية السـلع المتاحة للشعب محدودة الأنواع، يمكن تقدير الاستهلاك الضرورى بالسعرات الحرارية والمواد الغذائية اللازمة للفرد وكذلك بالوقود والمساحات السـكنية الصحية اللازمة واللائقة لمعيشة الفرد. وقد قامت الأمم المتحـدة ومنظمـة الأغذية الزراعية وغيرها من الهيئات بدراسة احتياجات الفرد من الأغذيـة والسكن والخدمات الطبية والثقافية، والترفيهية.

٢- الناتج الذى يفقده المجتمع نتيجة لوجود عمال غير منتجين:

إن مهمة التعرف على العمال غير المنتجين ليست من الأمور السهلة وأن مجرد التمييز بين العمل المنتج والعمل غير المنتج يواجه معارضة شديدة من جانب اقتصاد السوق، لأن هذا الاقتصاد يقيم انتاجية وفعالية ومنفعة أى عمل على أساس قدرته على تحقيق سعرها فى السوق، ولهذا فإن العمل ما دام يدر أى عائد نقدى فهو منتج ونافع.

من هنا تكمن صعوبة تقدير ما هو العمل المنتج وما العمل غير المنتج فى مجتمع السوق، لذلك يقول باران « ينبغى أن يتخذ القرار بطريقـة محـددة ومن وجهة نظر متطلبات وطاقات العملية الانتاجية » وعلى ضـوء العقـل

---

[1] ول باران ، المصدر السابق ، ص ٨٥ - ٩٤ .

الموضوعى « ويضيف باران بأن العمل غير المنتج يتكون بشكل عام من كل الأعمال التى يترتب عليه ناتج السلع والخدمات التى يعزى الطلب عليها الى الظروف والعلاقات الخاصة بنظام السوق، والتى تختفى فيما إذا كانت فى نظام اجتماعى قائم على العقلانية، ومن الأمثلة على ذلك، العمال الذين يعملون فى صناعة الأسلحة، والسلع الكمالية، وسلع التفاخر ومظاهر التمييز الاجتماعى والمتخصص فى التهرب من الضرائب وخبراء العلاقات العامة وغيره، ويبين باران، بأن العمل غير المنتج هذا لا يرتبط ارتباطا مباشرا بعملية الانتاج الضرورى ويعيش على جزء من الفائض الاقتصادى للمجتمع، ويشترك فى هذه الصفة مع مجموعة أخرى من العمال تندرج تحت هذا التعريف للعمل غير المنتج، كالعلماء والأطباء والمعلمون والفنانون وأصحاب المهن وغيرهم، يعيشون على الفائض الاقتصادى لكنهم مرتبطون بعمل لن يختفى الطلب عليه فى نظام اجتماعى رشيد، بل سيتضاعف الطلب عليه ويشتد. ولهذا فإن العمل قد يكون ضروريا دون أن يكون منتجا، وعليه فإن هذه المجموعة من العمال التى تعيش على الفائض الاقتصادى، والتى لا ينطبق عليها تعريف العمل غير المنتج، ستتسع كثيرا مع تطور المجتمع المخطط.

٣- الناتج المفقود بسبب غير عقلانى والقائم على التبديد للجهاز الانتاجى القائم:

هنا أيضا يعترف باران، بأن قياس هذا النوع من الفائض لا يزال أكثر صعبة من غيره، إلا أنه يمكن ملاحظة التبديد غير الرشيد فى التنظيم الانتاجى فى عدد كبير من الحالات التى تؤدى الى الهبوط بالناتج الى مستوى أقل مما يمكن الحصول عليه باستخدام نفس القدر من المواد

الاقتصادية، بشرية ومادية، المتوفرة فى الاقتصاد القومى.

فهناك طاقة زائدة تمتص جزءا من الاستثمار الجارى دون زيادة فى الانتاج، وأيضا هناك طاقات مادية تبقى دون استخدام حتى فى فترات الرواج. وقد أورد باران مجالات عديدة يحصل فيها هدرا وتبديدا غير رشيد، منها الناتج الفاقد نتيجة الاستخدام غير الكفء لوفورات الانتاج ذات الحجم الكبير، وعلى التنويع غير الرشيد فى المنتجات من السلع المعمرة، كالسيارات والثلاجات وغيرها من السلع الاستهلاكية كمعاجين الأسنان والمنسوجات والأحذية وغيره، فالانتاج الكبير يمكنه أن يقلل الى حد كبير من تكاليف الوحدة المنتجة بسبب طبيعته وظروفه الانتاجية. ويقابل هذا من ناحية أخرى، التعدد فى المصانع والتبديد للموارد الناتجة عن صغر أحجام المشروعات، وأيضا ما يحدث من تبديد فى المشروعات الاحتكارية الكبيرة التى لا تبالى كثيرا بتخفيض التكاليف الى الحد الأدنى، أو بزيادة الكفاية الانتاجية الى الحد الأقصى اعتمادا على ما تتمتع به من مواقع احتكارية والهدف الذى تسعى اليه هو الربح

٤- الناتج الضائع بسبب البطالة الناشئة أساسا عن فوضى الانتاج الرأسمالى ونقص الطلب الفعال:

يذكر باران بأن هذا النوع من الفائض ناجم عن سببين هما :

أ - **البطالة الاحتكاكية:** وعادة يحدث هذا النوع من البطالة فهى نظام السوق فتؤدى الى تعطيل الكثير من الطاقات الانتاجية، وفى نظام مخطط ورشيد يمكن تقليل الصناعات والتبديد فى الموارد العاطلة الى حد كبير.

ب - **البطالة الناجمة عن عدم كفاية الطلب الفعال:** وهذا النوع من

البطالة موجودة حتى فى أكثر فترات ما يسمى بالعمالة الكاملة.

ويقرر باران أن الفائض الاحتمالى يزيد كثيرا عن الفائض الفعلى، وهذا مايعزز الأمل لدى الدول النامية فى امكانية زيادة جهدها الادخارى من مواردا المحلية الذاتية، وهو قابل للزيادة الى مستواه المحتمل فى ظل قيام الدولة النامية بتعبئة الضياعات الاقتصادية التى تتسبب فيها مجموعة من العوامل أهمها الطاقات العاطلة، وفاقد الاستهلاك، والفاقد الزراعى الناشىء عن تخلف وسائل الانتاج، والاكتناز، وهروب الأموال الوطنية للخارج، وانتشار معاملات الاقتصاد السفلى مثل التهريب وتجارة المخدرات، والرشوة والفساد السياسى والادارى والاعفاءات التى تمنحها الدولة لكبار المموليين دون أن تتوجه أنشطتهم لخدمة التنمية.

صعوبة قياس الفائض الاقتصادى المحتمل:

ترجع صعوبة التوصل الى حجم الفائض الاقتصادى المحتمل، وهو الفرق بين الناتج الممكن والاستهلاك الضرورى بمفهوم باران، الى عدة عوامل أهمها الفكرة النسبية للاستهلاك الضرورى، فذلك يختلف من مجتمع لآخر ومن فئة اجتماعية لأخرى، بل من فرد لآخر. ولكن يمكن تذليل هذه الفكرة بالأخذ بمفهوم الحاجات الأساسية Basic Needs لمجموع السكان. وهى تستند الى معايير للغذاء والمسكن .. وبالتالى فان مشكلة القياس سوف يقلل من شأنها تحديد المعايير المختلفة لاشباع هذه الحاجات على مستوى كل دولة على حده وهو مايعرف بمؤشرات الحاجات الأساسية Indicator of Basic Needs.[1]

---

[1] أنظر فى ذلك:

Gahi, D. P. et la: The Basic Needs Approach to Development, ILO, Geneva 1977 Pp. 13-45.

(٣) مفهوم الفائض الاقتصادى عند شارل بتلهايم

اذا كان باران قد قدم اضافة هامة للفكر الاقتصادى بتوضيحه مفهوم الفائض الاقتصادى فان بتلهايم يتخذ من المفاهيم التى قدمها باران عن الفائض الاقتصادى نقطة بداية للبحث عن تعريف وتحديد دقيق لمفاهيم الفائض[١]. ويرى بتلهايم أن هذه المفاهيم الدقيقة من وجهة نظره هى:

[١] الفائض الاقتصادى الجارى (ف.ق.جـ) [٢]

الفائض الاقتصادى الجارى هو الزيادة فى الناتج الاجتماعى المتاح فى مجموع استهلاك المنتجين وأسرهم . والناتج الاجتماعى المتاح يساوى الفرض بين الناتج الاجتماعى الاجمالى وبين التجديدات الضرورية للمحافظة على نفس مستوى الانتاج. وعندما يكون الاقتصاد فى حالة نمو فان الناتج الاجتماعى المتاح يبلغ مقدارا أكبر من الناتج الاجمالى الصافى. أما الناتج الاجتماعى الاجمالى فيمثل ناتج الفروع التى تشتغل بالانتاج المادى أو تقدم خدمات مرتبطة بشكل مباشر بالانتاج كالنقل والتجارة.

ويعبر عن ذلك بالمعادلات التالية:

الفائض الاقتصادى الجارى = الناتج الاجتماعى المتاح – مجموعة استهلاك المنتجين وأسرهم

(ف.ق.حـ) = (ن.ع.م) – (ك – ت)

---

[١] شارل بتلهايم ، التخطيط والتنمية ، ترجمة الدكتور اسماعيل صبرى عبد الله، الطبعة الثانية، دار المعارف بمصر، القاهرة ١٩٦٦، ص١١٨.

[٢] مصدر السابق ، ص ١١٩، ١٢١

والناتج الاجتماعى المتاح = الناتج الاجتماعى الاجمـــــالى - التجديــدات الضرورية

(ن٠ع٠م) = (ن٠ع٠أ) - (ى) .... (١)

وبديهى أن الناتج الاجتماعى الاجمالى أكبر من الناتج الاجتماعى الصافى وخاصة عندما يكون الاقتصاد فى بداية عملية النمو.

فالناتج الاجتماعى الصافى = الناتج الاجتماعى الاجمـــــالى - التكـــاليف الكلية

(ن٠ع٠ص) = (ن٠ع٠أ) - (ك) .... (٢)

ولو فرض بأن زيادة الفائض الاقتصادى (ف٠ن٠جـ ز) فى فترة معينـــة لمجتمع معين يساوى الناتج الاجمالى المتاح (ن٠ع٠م) ناقصا الزيـــادة فـــى استهلاك المنتجين وأسرهم.

أى (ف٠ن٠جـ ز ÷ ١) = (ن٠ع٠م) - (ك ٠ ث ز)

= (ن٠ع٠أ ز) - (ك٠ث ز ÷ ى ز) .... (٣)

بهذا المفهوم فإن الفائض الاقتصادى يعادل تماما فائض القيمة عند كارل ماركس. وهذا التعريف يوضح أن الفائض الاقتصادى يمول كـــل الأنشـــطة الاستهلاكية التى تقع خارج المجال المادى.

ويقول بتلهايم أنه لابد أن نلاحـــظ بـــأن الفـــائض لا يمـــول الأنشـــطة الاستهلاكية خارج المجال المادى. بل أيضا يمول الاستثمار الاجمالى، لذلـــك يطالب غالبية الكتاب بزيادة معدل الفائض الاقتصادى لاجل الارتفاع بمعـــدل

الاستثمار الى زيادة معدل نمو الدخل القومى الى أقصى حد ممكن. ويمكن زيادة معدل الفائض الاقتصادى بتخفيض الدخول النقدية للعاملين من عمال وفلاحين من جهة ، وزيادة انتاجية العمل بسرعة أكبر من الزيادة فى الدخول النقدية من جهة أخرى، وهو الحل الايجابى والأمثل لزيادة الفائض.[1]

[٢] الفائض الجارى المتاح للتنمية (ف ٠جـ م ن):

ويشمل ذلك القسم من الفائض الاقتصادى المتواجد فى الاقتصاد القومى والمتاح للاستخدام فى التنمية، أى أنه يشمل الفائض الاقتصادى الفعلى فى الاقتصاد القومى. وليس الجزء الذى يستخدم فقط فى التنمية.

أى أن الفائض الجارى المتاح للتنمية ≥ الفائض المستخدم فى التنمية ويمكن قياسه كالتالى:

الفائض الجارى المتاح للتنمية = الفائض الاقتصادى الجارى - المصاريف الاجتماعية العامة. آي أن:

(ف٠جـ م ن) = (ف ٠ ن ٠ و) - (م ٠ ع ٠ ع) وأن (م ٠ ع ٠ ع)

وهى المصاريف أو النفقات الضرورية التى تساعد على سير المجمع فى نفس الظروف السابقة وعلى نفس المستوى. بينما المصروفات أو النفقات العمومية الفعلية فهى مجموع النفقات التى لا تخدم الانتاج بشكل مباشر وهذا ما يقصد به باران الفنيين والعلماء وغيرهم.

فلو كانت (م ٠ ع ٠ل) = المصاريف العمومية الفعلية لفترة معينة، و (م٠ع٠ع)= المصاريف العمومية الضرورية لتكرار نفس الانتاج فى الفترة

---

[1] شارل بتلهايم ، التخطيط والتنمية ، مصدر سابق ، ص ١٢٠.

التالية.

إذا فإن [(م ع ع ز) ÷ ١] = م ع ل ز .... (٤)

وبالتالى فإن : (ف جـ م ن ز ÷ ١) = (ف ن حـ ز ÷ ١) - (م ع ع ز ÷١).. (٥)

حيث :

ف جـ م ن ز ÷ ١ هى الزيادة في الفائض الجارى المتاح للتنمية فى فترة زمنية.

ن ق حـ ز ÷ ١ تمثل الزيادة فى الفائض الاقتصادى فى الفترة التالية .

م ع ز ÷ ١ هى المصاريف الضرورية لتكرار نفس الانتاج فى الفترة التالية.

وبذلك يمكن التوصل الى (ك ض ك) أى الاستهلاك الضرورى لتكرار الانتاج البسيط والذى يساوى : ك ض ك = م ع ع ÷ ك ث .... (٦)

وهذا معناه أن الاستهلاك الضرورى لتكرار الانتاج البسيط أكبر من استهلاك العاملين المنتجين والتى تمثل عبء المعيشة كما عرفه باران . بل أن الاستهلاك الضرورى هنا يشمل النفقات اللازمة لتجديد استهلاك رأس المال الاجتماعى للمحافظة على نفس مستوى الاستثمار، ولأجل المحافظة على الاقتصاد القومى والاجتماعى فى المستوى الذى يبلغه ذلك الاقتصاد.

[٣] الفائض المستخدم فى التنمية:

وهو ذلك الفائض الذى يخصص لتغطية النفقات التى تؤدى الى زيادة القدره الانتاجية للمجتمع. وهنا يميز بين التنمية الاقتصادية والتنمية الاجتماعية خاصة فى المجتمع الذى لا يخضع لنظام التخطيط الاقتصادى[١]. ذلك لأن التنمية الاجتماعية هى الارتفاع فى مستوى معيشة العاملين، وهذا النوع من التنمية يمكن أن يتم دون تطبيق برامج التنمية.

ويعرف الدكتور دويدار الفائض الاقتصادى بأنه الفرق بين الناتج الصافى للمجتمع فى مرحلة معينة من مراحل تطور انتاجية العمل وما يعد استهلاكا ضروريا للمنتجين. ويختلف الشكل العينى للفائض وحجمه والطبقة الاجتماعية التى تستأثر به وكيفية استخدامه حسب مستوى تطور انتاجية العمل، ويختلف هذا المستوى من تكوين اجتماعى الى آخر، لذلك فشكل الفائض وحجمه وكيفية استخدامه تختلف فى النظام الاقطاعى عنها فى النظام الرأسمالى.[٢]

وهذا الفمهوم للفائض يقصد به الفائض الفعلى، ويختلف شكله باختلاف المعيار الذى نستخدمه. فحسب طبيعة النشاط الاقتصادى يوجد الفائض الزراعى والفائض الاستخراجى ولافائض الصناعى. وحسب روابط الملكية يوجد الفائض الزراعى لدى الأفراد أو القطاع الاولى، أو لدى المنتجين الرأسماليين، كما يوجد الفائض الصناعى لدى المنتجين الراسماليين أو لدى الوحدات الاقتصادية المملوكة للدولة.[٣]

---

[١] شارل بتلهايم ، المصدر السابق ، ص ١٢٧ ، ١٢٨.

[٢] د./ محمد دويدار: دراسات فى الاقتصاد المالى، الدار الجامعية، الأسكندرية، بدون تاريخ، ص ٣٩٥-٣٩٦.

[٣] د./ محمد دويدار: دراسات فى الاقتصاد المالى....مرجع سابق. ص ٣٩٧.

والفائض الاقتصادى الاحتمالى عبارة عن الفرق بين الناتج الذى يمكن تحقيقه في ظل الظروف الطبيعية والتكنولوجية للمجتمع باستخدام الموارد الانتاجية المتاحة وبين مايمكن أن يعد استهلاكا ضروريا. ومن صور الفائض الاحتمالى فى الاقتصاد المتخلف الاستهلاك الترفى للطبقات المالكة، والانتاج الضائع على المجتمع نتيجة تخلف الجهاز الانتاجي وبسبب وجود بطالة ظاهرة أو مقنعة. أما الشكل النقدى للفائض فيتمثل فى الدخول التى مصدرها الريع الزراعى، والفائدة على الديون، والأرباح المحققة فى المناجم والصناعة والنقل والتجارة، ..وغيرها.[1]

ثالثا: الادخار والاستثمار فى الفكر الاقتصادى الحديث

(١) مكانة الادخار والاستثمار فى نظرية كينز

نظرية كمية النقود التى سادت قبل كينز، تمثل مع قانون ساى للأسواق أهم أركان النظرية الكلاسيكية، وبناء عليها يتم تفسير تحركات الأسعار والفائدة والادخار. وبمقارنة الكلاسيك بكينز، نجد أنه بينما أرجع الكلاسيك زيادة كمية النقود الى ارتفاع أسعار المنتجات من السلع والخدمات، وجعلوا كمية النقود تابعة لمستوى الأسعار. بينما نجد كينز يقرر أن بأنه بافتراض أن هناك عمالة غير كاملة فان زيادة كمية النقود تؤدى الى نمو حجم الانتاج وبالتالى يكون الدور الأكبر أهمية انما يرجع الى العلاقة بيم كمية النقود المتداولة وحجم انتاج السلع والخدمات فقط بعد تحقيق التشغيل الكامل، اذ أن زيادة كمية النقود بعد هذا يؤدى الى ارتفاع عام للأسعار، وينتج عن هذا امكانية استخدام الاصدار النقدى فى تمويل الاستثمارات.

---

[1] د./ محمد دويدار: دراسات فى الاقتصاد المالى...مرجع سابق ص ٣٩٧.

وتصاغ معادلة كمية النقود كما يلى: $M = V \times P \times Y$

وقد عزز كينز هذه المعادلة باضافة الطلب على النقود من أجل المضاربة على الأوراق المالية، وتأخذ المعادلة الشكل التالى: $M = V \times P \times Y + L$ ، حيث أن:

M كمية النقود فى التداول، V سرعة دوران النقود ، P المستوى العلم للأسعار، Y حجم انتاج السلع والخدمات، L حجم الأوراق المالية .

(٢) موقع الادخار فى الفكر الاقتصادى بعد كينز

اهتم الاقتصاديون بعد كينز بتحليل موضوع التراكم الرأسمالى من خلال تحليل العلاقة بين الادخار والاستثمار. الجزء من الدخل القومى الذى يخصص للتراكم الرأسمالى يمكن تعريف بدلالة الادخار S والاستثمار I ولابد للادخار أن يتساوى مع الاستثمار بعد فترة زمنية، ولكن مع الانتقال من التحليل الساكن الى التحليل الحركى. ويشير الادخار والاستثمار الى كميتين مختلفتين، فالادخار جزء من الدخل القومى الذى لم يستهلك آنيا وتم تخصيصه للاستثمار، ، بينما الاستثمار يمثل الجزء الذى لم يستهلك من الدخل القومى والذى سيتولد عن الطلب الانتاجى. لذلك فان تساوى الادخار والاستثمار هو تساوى بين كمية فعلية وهى الادخار بكمية متوقعة وهى الاستثمار. والادخار الفعلى قد يزيد أو يقل عن الاستثمار المتوقع، ويشير الفرق بين هاتين الكميتين الى التغير فى المخزون واختلاف درجة تشغيل الطاقة الانتاجية أو فى معدل النمو. كذلك فانه فى حالة التوازن الديناميكى يتكافأ الادخار مع الاستثمار ولا يواجه الاقتصاد القومى أى قلاقل ، وفى حالة زيادة الادخار على الاستثمار المتوقع يرتفع المخزون وينقص التشغيل وتسود البطالة وبالتالى يتدهور حجم الانتاج. وفى حالة زيادة الطلب

الاستثمارى على عرض المدخرات فان هذه الحالة تنعكس فى زيادة التشغيل التى تؤدى الى ارتفاع الأسعار.[1]

واعتمادا على هذه العلاقة بين الادخار والاستثمار اهتم الاقتصاديون بعد كينز بتوضيح العوامل التى تحدد حجم الاستثمار المتوقع ونصيب هذا الحجم من الدخل القومى أو معدل التراكم الرأسمالى. ومن ذلك نموذج هارود-دومار باعتباره نموذجا درج استخدامه فى تخطيط التنمية الاقتصادية.[2] ويمكن تمثيل هذه العلاقة فى معادلة هارود-دومار التى صاغها سنجر Harod/Domar , Singer Equation كما يلى: $Y = S/K - P$

حيث: Y معدل نمو متوسط دخل الفرد، S معدل الادخار ، K معامل رأس المال، P معدل نمو السكان ، S/K معدل النمو فى الناتج المحلى الاجمالى

وفى الدول النامية يجب أن يؤخذ فى الاعتبار أن نمط الانتاج يتميز بضعف الطاقة الانتاجية، لذلك تقوم المعادل السابقة على افتراضين وهما: أولا: اعتبار معامل رأس المال ومعدل نمو السكان أنهما معطاة فى الأجل القصير. وثانيا: افتراض ارتفاع كلا المعدلين السابقين لأن الدول النامية تتميز بارتفاع معدل نمو السكان بنسبة ٢,٥% - ٣% سنويا وهذه المعدلات لايمكن انقاصها فى الأجل القصير.

ويفسر ارتفاع معامل رأس المال فى الدول النامية بحاجة هذه الدول الى حشد مبالغ ضخمة من المدخرات لبناء رأس المال الاجتماعى وهو يتميز

---

[1] رمزى زكى: مشكلة الادخار فى الدول النامية.......مرجع سابق ص ٤٢.

[2] أنظر فى ذلك:

Ramzy Zaky: Conceptual and Structural Problems of Capital Output Ratio.....pp. 47-48

بكثافة رأسمالية مرتفعة. ولأن معامل رأس المال يعتبر معطى فى معادلـــة هارود/دومار فان معدل النمو الاقتصادى يصبح معتمدا على عامل واحد فقط وهو معدل الادخار، وهذا ما يجعل من هذا النمـــوذج نموذجـــا ذا عنصـــر أحادى.

(٣) الفائض المحتمل وفكرة الادخار الضائع

استنادا الى فكرة باران حول الفائض الاقتصادى قام الدكتور رمزى زكى بمحاولة رائدة لقياس الطاقة الادخارية القصوى للمجتمع بالاستناد الى فكـــرة جديدة وهى فكرة الادخار الضائع. ويستند القياس الكمى للادخار الضائع الى حقيقة أنه اذا أمكن تحديد كمية السلع والخدمات اللازمة لاشـــباع الحاجـــات الضرورية للفرد فان قيمة هذه الكميات سوف تتحدد معرفة الأسعار الســـائدة لها خلال الفترة موضع التقدير.[١]

وهذه النظرية عملت على تقريب نظرية الفائض المحتمل من الواقع وذلك بتوضيح امكانيات قياس لطاقة الادخارية القصوى للمجتمع عن طريق نســـبة الادخار الضائع القابلة للتعبئة أو الممكن تعبئتها ويرمز لها بالحرف اليونـــانى سيجما Φ ، وأن الادخار الضائح الممكن تعبئته يتحدد بالمعادلة التالية:

$Sz = \Phi . M$ ، حيث: Sz تعبر عن مقدار الادخار الضـــائع القـــابل للتعبئة ، والرمز M يعبر عن اجمالى الادخار الضائع فى المجتمع. ومعنـــى ذلك أن زيادة الجهد الادخارى للمجتمع يتوقف على امكانية زيادة المعـــامل Φ .

---

[١] د./ رمزى زكى: أزمة الديون ص ٥٩٨-٦٠٣.
د./ حسين الفقير ص ٤٤٨.

ولكن توجد صعوبات لدى صانعى السياسة الاقتصادية لتطبيق هذه النظرية الادخار الضائع. ويمكن تلخيص ذلك فيما يلى.

١- الاستناد الى طرح قيمة الاستهلاك الضرورى من الناتج الممكن للوصول الى قيمة الادخار الأقصى. ولما كان الناتج الممكن غير معلوم لدينا ولن يتم التعرف على قدره الا بمعلومية الناتج الضائع يكون من الأولى حصر الصياغات المختلفة أولا قبل القيام بعملية التقدير. وتفسير ذلك أن الدخل الممكن يتوقف خلقه على مجموع الادخار الفعلى والادخار الضائع وذلك وفقا لطريقة نمو الدخل التى يقررها نموذج هارود ودومار.

٢- لايمكن افتراض معامل تعبئة للضياعات دون القيام بعملية حصر لهذه الضياعات وبيان الصعوبات التى تعترض محاولة تعبئة كل منها.

٣- من الأفضل مقارنة قيمة الاستهلاك الضرورى بالدخل الفعلى لبيان مدى تغطية لقيمة هذا الاستهلاك، وبيان مدى مايمكن أن يسفر عنه اعادة توزيع الدخل من زيادة فى قدر الادخار الفعلى والادخار الممكن.

٤- تأخذ الطريقة بفكرة الحد الأدنى للاستهلاك الضرورى لابفكرة الحد الأدنى للحاجات الأساسية،التى تتضمن كافة الاحتياجات المادية التى من بينها احتياجات تقوم الدولة بتوفير مقومات اشباعها كخدمات الأمن والعدالة والمرافق وحماية البيئة....الخ.

---

[1] د./ حسين الفقير ص ٤٥٠.

الفصل الثانى

الضرائب كوسيلة لتعبئة

الفائض الاقتصادى فى الدول النامية

أولا: علاقة الضرائب بالفائض الاقتصادى

ثانيا: الفائض الاقتصادى الكامن فى أوعية الضرائب

الضرائب كوسيلة لتعبئة الفائض الاقتصادى فى الدول النامية

تبرز آثار النظام الضريبى على النشاط الاقتصادى بصفة عامة فى ثلاث نواحى، وهى التأثير على الأثمان، وعلى قرارات الاستهلاك والاستثمار، وعلى نمط توزيع الدخل.[١] وهذه الآثار يحددها النظام الضريبى مع أدوات السياسة المالية الأخرى والسياسة الاقتصادية، الا أن النظام الضريبى يكتسب أهمية خاصة فى ظل اقتصاد السوق، مما يستدعى اعادة النظر فى أسلوب التخطيط التأشيرى خاصة وأن الأداة الأولى فى تخطيط الأسعار تكمن فى النظام الضريبى أصلا.[٢]

ومن أولويات السياسة الضريبية فى الدول النامية البحث عن الفائض الاقتصادى فى الاقتصاد القومى وتعبئته. ويعتمد على النظام الضريبى فى تعبئة الفائض الاقتصادى خاصة فى الدول التى يغلب على نظامها الاقتصادى النشاط الخاص. وتلجأ الدولة الى الضرائب ليس فقط لكونها موردا ماليا، وانما أيضا كوسيلة لحسن استغلال الفائض الاقتصادى وتعبئتها فى الاقتصاد القومى.

---

[١] د./ عبد الهادى النجار: النظام الضريبى المصرى، واقعه ومستقبله، فى: المؤتمر العلمى السنوى الخامس للاقتصاديين المصريين ٢٧-٢٩ مارس ١٩٨٠: رؤية مستقبلية للاقتصاد المصرى فى ظل التطورات العالمية والاقيمية، القاهرة ١٩٨٣. ص ٤٣٢. وانظر أيضا:
د./ محمد دويدار: حول طبيعة النظام الضريبى المصرى، فى: مصر المعاصرة، العدد ٣٧٦، أبريل ١٩٧٩. ص ١٤٠.

[٢] د./ السيد عبد المولى: المالية العامة، دراسة للاقتصاد العام، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٨٩. ص ٢٧.
د./ أحمد جامع: النظرية الاقتصادية، الجزء الثانى، التحليل الاقتصادى الكلى، الطبعة الرابعة، المطبعة العربية الحديثة، القاهرة، ١٩٨٧. ص ١١٦

ويقصد بالنظام الضريبى ذلك الاطار الذى ينظم مجموعة من الضرائب المتكاملة والمتناسقة، ويتم تحديدها استنادا الى أسس اقتصادية ومالية وفنية فى ضوء اعتبارات سياسية وأيدولوجية، ويكتسى ثوب تشريعى هو التشريع الضريبى.[١] كما أن النظام الضريبى هو انعكاس للنظام الاقتصادى والسياسى والاجتماعى الذى يقوم فيه بتحقيق أهدافه، حيث يكون النظام الضريبى جزء من النظام المالى وبالتالى جزء من النظام الاقتصادى والاجتماعى والسياسى.[٢]

ويقوم أي نظام ضريبى على ركنين أساسيين هما الهدف والوسيلة. فأى نظام ضريبى يهدف الى تحقيق أهداف الدولة التى تحددها فلسفتها الاقتصادية والاجتماعية والسياسية، ويعكس ماقد يطرأ على هذه الأهداف من تغييرات. وفى الدول النامية يهدف النظام الضريبى الى تحقيق أغراض اجتماعية واقتصادية بالاضافة الى الأغرض المالية.[٣] والركن الثانى للنظام الضريبى هى الوسائل التى يحقق بها أهدافه، وهى الوسائل الفنية المظمة للاستقطاع الضريبى بحيث تتناسب هذه الوسائل مع ظروف المجتمع الذى ستطبق فيه.

وفى دراستنا للنظام الضريبى وتعبئة الفائض الاقتصادى سنتعرض لعلاقة الضريبة بالفائض الاقتصادى والطاقة الضريبية، وهيكل الضريبة لمعرفة المجالات التى يكمن فيها الفائض الاقتصادى لكى يمكن للضريبة أن تتخذ منه موردا للتمويل.

---

[١] راجع فى ذلك:

د./ حسن محمد كمال، د./ سعيد عبد المنعم، المحاسبة الضريبية، مكتبة عين شمس، القاهرة ١٩٩٠ ص ١٠.

[٢] د./ عاطف صدقى: مبادىء المالية العامة، القاهرة ١٩٧٧. ص ٣٦٥.

[٣] د./ زين العابدين ناصر: علم المالية العامة، النظام الضريبى المصرى، مطبعة المعرفة، القاهرة ١٩٨٥. ص ٣٦٩.

أولا: علاقة الضرائب بالفائض الاقتصادى

من أبرز مهام السياسة الضريبية فى الدول النامية البحث عن الفائض الاقتصادى فى الاقتصاد القومى وتعبئته من أجل التنمية. وتعبئة الفائض الاقتصادى فى الدول النامية التى يغلب عليها اقتصاد السوق يعتمد على أدوات السياسة الاقتصادية والسياسة المالية، وخاصة الضريبة والادخار الخاص. وفى الدول النامية ومنها مصر والهند يصعب رفع معدل الضريبة كما يحدث فى الدول المتقدمة وتواجه السياسة الضريبية موقفا دقيقا بسبب عدم احتمال ادخال مزيد من العبء الضريبى، ومن هنا يكون تعبئة الفائض الاقتصادى كمورد لتمويل التنمية أهم واجبات السياسة الضريبية.[١]

ولمعرفة مدى فعالية الضرائب فى تعبئة الفائض الاقتصادى يجب أن يأخذ المشرع فى اعتباره الهيكل الاقتصادى والاجتماعى، وموقف الطبقات من امكان زيادة أو فرض ضرائب جديدة، ومدى مرونة الجهاز الادارى لتحصيل أى زيادة فى الضريبة.[٢]

والهيكل الضريبى يختلف من دولة لأخرى تبعا لدرجة نموها الاقتصادى ونظامها السياسى وطبيعة الهيكل الضريبى نفسه وعوامل نشأته وتطوره ومشكلاته. والهيكل الضريبى فى أى دولة يعكس طبيعة هيكلها الاقتصادى،

---

[١] أنظر فى ذلك:

Chelliah, R.: Fiscal Policy in Underdeveloped Countries with Special Reference to India, London George Allan and Union, 1960. Pp. 65-66.

[٢] أنظر فى ذلك:

Merir and Balduin: Economic Development Theory, John Willey and Sons Inc. 1957. P. 356.

ففى الدول الصناعية المتقدمة نجد أن الضرائب لمباشرة لها أهمية نسبية أكبر من الضرائب غير المباشرة الى المجموع الكلى للضرائب، وذلك يرجع الى لطبيعة الهيكل الاقتصادى واتساع النشاط الاقتصادى. أما فى الدول النامية فان انخفاض الدخول والثروات وسوء توزيع الدخل القومى يؤدى الى ارتفاع الأهمية النسبية للضرائب غير المباشرة، والاعتماد على ضرائب الانتاج والاستهلاك والضريبة الجمركية.

وتتأثر تعبئة الفائض الاقتصادى بمدى كفاءة الجهاز الضريبى وموقف الطبقات الثرية تجاه الضرائب، حيث تتركز الثروة فى أيديهم فى ظل سوء توزيع للدخل، وتتسم بالاستهلاك الترفى وتهريب أموالهم الى الخارج، فضلا عن التهرب الضريبى، كما تعرض أى اتجاه يكون من شأنه المساس بدخولها المرتفعة.

ويستلزم من المشرع أن يفرق بين الضرائب على الأفراد والضرائب على المشروعات الخاصة. فالضرائب التى تفرض على الأفراد هى ضريبة الاستهلاك والضريبة على الدخول، فيشار الى أن نسبة الانفاق الخاص على الاستهلاك الذى يخضع للضريبة يخفى جزءا صغيرا من الفائض الاقتصادى بسبب حجم الاستهلاك الذاتى دون أن يمر بالسوق خاصة فى قطاع الزراعة.[1] ودور الضريبة فى تعبئة الفائض الاقتصادى يتحدد بتناولها الطبقات ذات الدخول المرتفعة التى تحتوى على الفائض وذات الاستهلاك الترفى، واستقطاع جزء كبير من هذه الدخول عن طريق ضريبة تصاعدية يساهم فى تعبئة الفائض الاقتصادى الذى هو المصدر الأساسى للتراكم

---

[1] أنظر فى ذلك: د محمد دويدار: دراسات فى الاقتصاد المالى، المكتب المصرى الحديث، ١٩٧٤. ص ٤٠٠-٤٠٤.

الرأسمالى. وفرض ضريبة على المشروعات الخاصة الكبيرة سيمس الفائض الاقتصادى المتولد لديها الذى يعاد استثماره فى عملية التنمية الاقتصادية.

(١) الطاقة الضريبية والفائض الاقتصادى

عندما تلجأ الدول النامية الى الضريبة كأحد وسائل تعبئة الفائض الاقتصادى، تدرك تماما أن سلطتها فى ذلك غير مطلقة، فهناك حد أقصى لما يستطيع المجتمع أن يتحمله من الضرائب لتمويل النفقات تحددها الطاقة الضريبية، التى تتمثل فى قدرة المجتمع على مساهمته فى تحمل عبء الضريبة.[١] وفرض الضريبة يحدث تغييرات تختلف تأثيراتها حسب حجم الاستقطاعات الضريبية من ناحية، وصورة التركيب الفنى للهيكل الضريبى من ناحية أخرى. وهذه التغييرات تسمى العبء الضريبى أو الطاقة الضريبية، وهى تؤثر على الحياة الاقتصادية والاجتماعية.[٢]

ومهما اختلفت مفاهيم الطاقة الضريبية ومعايير قياسها فان هناك حد أقصى لما يمكن استقطاعه من الأموال فى شكل ضرائب دون الاضرار بالاقتصاد القومى، فالطاقة الضريبية تعتمد على عوامل منها حجم الدخل القومى وتوزيعه ومتوسط نصيب الفرد منه، وحجم وتوزيع رأس المال، ونوع الانفاق الحكومى، ومستوى كفاءة الجهاز الضريبى، ودرجة نمو

---

[١] د./ رياض الشيخ: المالية العامة، دراسة الاقتصاد العام والتخطيط المالى فى الرأسمالية والاشتراكية، القاهرة ١٩٦٩. ص ١٠١.

[٢] عبد الهادى النجار: الفائض الاقتصادى الفعلى ودور الضريبة فى تعبئته بالاقتصاد المصرى، المكتب المصرى الحديث، القاهرة ١٩٧٤. ص ٢٢٦.

الوعى المالى لدى المواطنين. وكلما اشتد التفاوت فى توزيع الدخل ازدادت الطاقة الضريبية للمجتمع بزيادة مايخضع منه للضريبة والعكس صحيح.[1]

ويمكن الحكم على مدى توازن الطاقة الضريبية بمدى تساوى الضرائب المتحققة والضرائب الممكنة، وذلك بقسمة الأولى على الثانية وان ابتعاد خارج القسمة نزولا أو صعودا يبين قدر عدم التوازن. وقد طبق خبراء البنك الدولى هذا المؤشر على ٤٤ دولة نامية واستنتجوا عدم توازن الجهد الضريبى للبلدان النامية وامكانية زيادة هذه الطاقة الضريبية وفى بعض الدول النامية وجد أن هذا المؤشر يرتفع عن الواحد الصحيح.[2]

ان الفائض الاقتصادى يعتبر مصدرا أساسيا للتراكم الرأسمالى، والطاقة الضريبية يرتكز قياسها على الفائض الاقتصادى، ولذلك لاتصيب الضريبة أساسا الدخول عند حد الكفاف الذى لايحتوى على الفائض، ويكبر حجم الفائض الاقتصادى فى مستويات الدخل المرتفع لاحتوائها على فائض أولى يستخدم التراكم الرأسمالى لأجل تكوين طاقة انتاجية جديدة. ومن هنا يصبح الهدف الأساسى هو الوصول الى تلك الطاقة التى يمكن أن تتحقق معها أكبر حصيلة ضريبية ممكنة من الدخول التى تحتوى على الفائض الاقتصادى، ويتم تعبئة الفائض الاقتصادى الكامن للعمل على الحد من سوء توزيع الدخل. ومن هنا تحدد الطاقة الضريبية أمرا آخر هو الضرائب كمصدر هام وفعال لتمويل التنمية.[3] والطاقة الضريبية هى مقدار الناتج القومى مطروحا

---

[1] د./ رفعت المحجوب: المالية العامة.........ص ٣٦٨.

[2] أنظر: رمزى زكى: أنظمة الضريبة بالبلاد المتخلفة، خصائصها الأساسية وامكانيات تطويرها. المعهد العربى للتخطيط بالكويت ١٩٨٤. ص ١١. وأيضا دراسة البنك الدولى التالية:

World Bank: Arab Republic of Egypt< Current Economic Situation and Growth Prospects, Report No. 4498 EGT Oct. 5, 1983. P. 54.

[3] د./ عبد الهادى النجار: الفائض الاقتصادى الفعلى.....ص ٢٣٣.

منه مستوى المعيشة اللازم لحفظ الكفاية الانتاجية للمجتمـــع. كمعـا تتوقـف الطاقة الضريبية على حجم السكان وطريقة توزيع الدخل.

ان نسبة الضريبة الى الفائض الفعلى ربما كان أكثر تعبيرا عـــن درجـــة نجاح النظام الضريبى، كما أن الفائض الفعلى هو أفضل معيار لقياس الطاقة الضريبية، وذلك لأن الدخول التى تحتوى على الفائض والمعـــاملات التـــى تتضمن تبديدا للفائض هى الأوعية الحقيقية للضريبة، كل ذلك مع مراعــــاة الوسائل التمويلية الأخرى التى تقتطع من الفائض، وذلك اذا اردنــــا للنظـــام الضريبى أن يحقق أكبر حصيلة ممكنة دون تضحية بالعدالـــة. ان الفـــائض الاقتصادى يعتبر أكثر تحديدا ، كما أنه قابل للقياس الكمى بدرجة معقولة من الموضوعية اذا ماقورن بالتعريفات الشائعة للطاقة الضريبية.

واذا كان الهدف فى الأساس للدول المتخلفة يكمن فى اعادة تشكيل الـهيكل الاقتصادى على نحو يجعله ينتج استجابة لحاجات المجتمع، فانه يكون مـــن الضرورى أن يعمل النظام الضريبى على تحقيق هذا الهدف من خلال تعبئـة الفائض الاقتصادى. والضريبة لاتعد الأداة الوحيدة من أدوات السياسة المالية التى تلجأ اليها الدولة فى حالة قصور الموارد التمويلية، فـــهناك القـــروض العامة وعجز الميزانية. كما أن استخدام الدولة للضرائـــب كوســـيلة لتعبئـــة الفائض الاقتصاد بها محدودة بمقدار الطاقة الضريبيـــة التـــى تمثـــل قـــدرة المجتمع على المساهمة الضريبية بالوصول الـــى أقصـــى ضريبـــة يمكـــن استقطاعها من الدخل القومى لتمويل الانفاق العام. وتحدد الطاقة الضريبيـــة المدى الذى يمكن أن يصل اليه العبء الضريبى من حيث الآثار الاقتصاديـــة التى تترتب على استقطاع الضريبة والتى تعكس ردود أفعال المكلفين ازاءها فى أوجه النشاط المختلفة.

وأهم معايير قياس الطاقة الضريبية نسبة الاستقطاع الضريبى الى الدخل القومى، ونسبة الاستقطاع الضريبى الى مجموع الاستقطاعات العامة، والحصيلة الضريبية والطاقة الضريبية.[1] ولكن الأفضل علميا ربط الطاقة الضريبية بالفائض الاقتصادى، ويعنى مفهوم الفائض الاقتصادى من ناحية الحالة التوزيعية للدخل القومى تواجد دخول تكفى بالكاد لاستهلاك محدود لبعض الطبقات الاجتماعية ودخول للبعض الآخر تتيح المزيد من الاستهلاك وهذه طبقا تتوفر لها امكانية الادخار والاستثمار. ويعتبر الفائض الاقتصادى مصدرا للتراكم. ومن العدالة أن تصيب الضريبة أساسا الدخول التى يكمن فيها هذا الفائض دون الدخول التى تكفى بالكاد لاستهلاك محدود لبعض الطبقات الاجتماعية. ويعنى ذلك ضرورة أن يرتكز قياس الطاقة الضريبية على حجم الفائض الاقتصادى. ومؤدى هذا المعيار أن الطاقة الضريبية الملوب الوصول اليها هى تلك الطاقة التى يمكن أن تتحقق معها أكبر حصيلة ضريبة ممكنة من الدخول التى تحتوى على الفائض الاقتصادى. وهذا المعيار أيضا يتسم بالمرونة حسب طبيعة الهيكل الاقتصادى للدولة. ويرى الدكتور عبد الهادى النجار أن حجم الفائض الاقتصادى هو المعيار الحقيقى لقياس الطاقة الضريبية.[2]

(٢) الضرائب كمصدر لتعبئة الفائض الاقتصادى

تحقق الضرائب أهدافا اقتصادية واجتماعية هامة فى البلاد المتخلفة، ومن **هذه الأهداف هو استخدام حصيلة الضرائب كنوع من الادخار الاجبارى فى عملية التنمية الاقتصادية، بسبب قلة الموارد المالية اللازمة للتنمية. وأيضا**

---

[1] أنظر فى ذلك: د./ عبد الهادى النجار: الفائض الاقتصادى الفعلى...مرجع سابق ص ٢٢٨.

[2] أنظر: د./ عبد الهادى النجار: الفائض الاقتصادى الفعلى...مرجع سابق ص ٢٣٤.

للضريبة دور أساسى فى عملية اعادة توزيع الدخل القومى. حيث تستخدم الضريبة لتمتد الى دخول كان من الممكن توجيه جزء منها للادخار، إلا أن هذه الدخول تتسرب معظم فوائضها الى الاستهلاك الترفى والكمالى ولا توجه الى الوجه الاستثمارى السليم. فالدولة تلجأ الى الضرائب ليس فقط لكونها موردا ماليا لتمويل التنمية، إنما وسيلة لحسن استغلال الفوائض وتعبئتها فى الاقتصاد القومى وأيضا لاعادة توزيع الدخل القومى.[1] ومن هذا المنطلق سنحاول دراسة الضريبة وعلاقتها بالفائض الاقتصادى والطاقة الضريبية، حيث لكل مجتمع طاقة معينة لتحمل عبء الضريبة، وأخيرا سنتطرق الى هيكل الضريبة للوصول الى المجالات التى يكمن فيه الفائض الاقتصادى لكى يمكن للضريبة أن تتخذ منه موردا للتمويل دون الحاق الضرر بمستوى الاستهلاك الضرورى.

أحد الأهداف الأساسية للبلاد المتخلفة هو تحقيق أعلى معدل ممكن من رأس المال، فمن هنا تبرز مهام السياسة الضريبية، وهى البحث عن الفائض الاقتصادى فى الاقتصاد القومى وتعبئته لخدمة أهداف التنمية. وأساليب تعبئة الفائض الاقتصادى تتوقف على الهيكل الاقتصادى والسياسى للمجتمع. فنجد أن تعبئة الفائض الاقتصادى فى المجتمعات ذات الاقتصاد المخطط تعتمد بصفة أساسية على الملكية العامة لوسائل الانتاج سواء بالقطاع الصناعى أو الزراعى، أما فى الاقتصاديات الرأسمالية فتعتمد تعبئة الفائض الاقتصادى

---

[1] أنظر فى ذلك:

Long, Millard: Financial Systems and Development, in: Callier, Philippe (Editor): Financial Systems and Development in Africa. The World Bank, Washington, D.C.1991. pp. 174.

Tanzi, Vito: Fiscal Policy for Growth and Stability in Developing Countries: Selected Issues, in: Premchand, A. (Editor): Government Financial Management. Issues and Country Studies. International Monetary Fund, Washington, D.C. 1990. pp. 17.

على الضريبة و الادخار الخاص، أما فى الدول النامية، و هى تمثل مجتمعـات الرأسمالية المتخلفة فى تقسيم العمل الدولى، فان تعبئة الفـائض الاقتصـادى فيها يعتمد مزيج من هذه الوسائل.[1]

ان الانظمة الضريبية فى الدول المتخلفة قد تكونت وتطورت عشوائيا فـى ظل أوضاع سياسية واقتصادية لا تخدم مصلحة التنمية الاقتصادية للبلـدان المتخلفة، ومن الضرورى تغيير هذه الأنظمة و اعادة تشكيلها علـى أسـاس وقواعد جديدة تتفق مع ظروف التنميـة الاقتصاديـة ومتطلباتـها.[2] ولأن الضريبة واقعة تترجم الهيكل الاقتصادى والسياسـى والاجتمـاعى القـائم، أصبح ضروريا لمعرفة مدى فعالية الضرائب عموما فـى تعبئـة الفـائض الاقتصادى أن يأخذ المشرع بعين الاعتبار الهيكل السياسـى والاجتمـاعى والاقتصادى القائم، وموقف بعض الطبقات مـن امكـان زيـادة أو فـرض ضرائب جديدة، ومدى مرونة الجـهاز الادارى لتحصيـل أى زيـادة فـى الضريبة.[3]

ويلاحظ أنه فى البلاد المتقدمة والمتخلفة يعكس الـهيكل الضريبـى بـها صورة واضحة لطبيعة البنيان الاقتصادى، وذلك من خلال نوعية الضرائـب المباشرة وغير مباشرة، وحصيلة الضرائب، ودرجة الكفاءة فى التحصيـل، والوعى الضريبى، وكلها تعطى مؤشرا على السياسة الماليـة والاقتصاديـة

---

[1] د. حمدية زهران، المصدر السابق، ص ٢١٨ - ٢١٩.

[2] د. محمد مبارك حجير، تمويل التنمية الاقتصادية، من مطبوعات معهد الدراسات العربية العاليـة - القاهرة - ١٩٦٣، ص ١٠٢.

[3] Merir and Balduin, Economic Development. theory, History Policy N.Y. John Willey and Sons. Inc. 1957. P. 356.

السائدة. فمثلا لو أخذنا الأهمية النسبية للضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة – كمؤشر عام – نجد أن الضرائب المباشرة تتمثل بنسبة أكبر من الضرائب غير المباشرة الى المجموع الكلى للضرائب فى الدول المتقدمة.[٢] وهذا يرجع الى طبيعة البنيان الداخلى الذى يعطى الفرصة كاملة لاتساع النشاط الاقتصادى، وما يتبعه من سياسة توزيع الدخول حيث تشكل أوعية ضريبة مناسبة وغزيرة الحصيلة. بينما نجد ارتفاع الأهمية النسبية للضرائب غير المباشرة كالضريبة على رقم الأعمال فى بلاد تنهج أسلوب التخطيط المركزى.[٣] وذلك يرجع أيضا الى طبيعة البنيان الاقتصادى الذى اقتضى تملك الدولة لوسائل الانتاج وتوزيع الدخول بقدر الجهد المبذول فى العمل. إلا أنه من الواضح أن دور ضريبة رقم الأعمال فى ظل اقتصاد التخطيط يختلف عن دور مثيلتها فى ظل اقتصاد السوق لاختلاف طبيعة النظام الاقتصادى فيها، فانخفاض الدخول الفردية النقدية نتيجة لالغاء الملكية لوسائل الانتاج، واتباع سياسة الحد من الأجور، قد ساعد على خفض حصيلة الضرائب المباشرة وارتفاع حصيلة الضرائب غير المباشرة وارتفاع حصيلة الضرائب غير المباشرة الى مجموع الايرادات العامة. أما البلاد المتخلفة، ونظرا لانخفاض الدخول والثروات وبسبب سوء توزيع الدخل القومى يلاحظ ارتفاع الأهمية النسبية للضرائب غير المباشرة هذا من ناحية. ومن ناحية أخرى وبسبب طبيعة بنيانها الاقتصادى تميل هذه البلاد الى الاعتماد على الضرائب على الانتاج والاستهلاك، ورسوم التصدير والاستيراد حيث يكون

---

[١] د. رفعت المحجوب: المالية العامة، النفقات العامة والايرادات العامة، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٧٥، ص٤١٤-٤٢٦.

([2]) A.W. Lewis; The Theory of Economic Growth, op. cit. P.296.

[٣] د. عاطف صقى: الضرائب فى الاتحاد السوفيتى، تنظيمها ودورها. القاهرة ١٩٦٤، ص٩-١٧٦.

أقل تأثرا بالتقلبات الاقتصادية من الضرائب على الدخول مما يكفل استقرار في الحصيلة.

ودرجة الثبات والاستقرار في الضرائب غير المباشرة على الانتاج والاستهلاك هي أكبر من التي على رسوم التصدير والاستيراد بسبب السيطرة الاقتصادية وتبعية الاقتصاد المتخلف، علما بأن تخصص البلاد المتخلفة في انتاج وتصدير المحصول الواحد أدى الى مشاكل عديدة في بنيان الاقتصاد القومي. والى جانب البنيان الاقتصادي هناك قدرة الجهاز الضريبي وموقف بعض الطبقات تجاه الضرائب.[1] وطبيعة المجتمع في البلاد المتخلفة من شأنها أن توجد طبقة حاكمة وطبقة تابعة لها فلأجل تدعيم نفوذها السياسي تعارض أي اتجاه يكون من شأنه المساس بدخولها المرتفعة. وبالاضافة الى ذلك يستلزم من المشرع أن يفرق بين الضرائب على الأفراد والضرائب على المشروعات الخاصة.[2]

من هنا يتحدد دور الضريبة في تعبئة الفائض الاقتصادي بتناولها الطبقات ذات الدخول الكبيرة التي تحتوي على الفائض، وذات الاستهلاك الكمالي. فباستقطاع جزء كبير من هذه الدخول يمس الفائض الاقتصادي الذي هو المصدر الأساسي للتراكم الرأسمالي، وهذا لا يتم إلا عن طريق ضريبة تصاعدية. أما بالنسبة للمشروعات الخاصة، فعادة يفرق بين المشروعات ذات رأس مال كبير وفنون انتاجية متقدمة ومشروعات صغيرة تستخدم فنون انتاجية متخلفة، فالأولى تكون انتاجيتها مرتفعة بينما الثانية منخفضة، ففرض الضريبة على الثانية سيؤثر على ثمن الانتاج والبيع ويحدد من استثماراتها

---

[1] د. محمد دويدار، مبادئ المالية العامة، دراسة في السياسة المالية والتخطيط المالي، الجزء الأول، المكتب المصري الحديث، الاسكندرية، ١٩٦٨، ص٢٣١.

[2] د. محمد دويدار، دراسات في الاقتصاد المالي، المكتب المصري الحديث، ١٩٧٤، ص٤٠٠-٤٠٤.

المستقبلية، أما الأولى ففرض الضريبة عليها يمس الفائض المتولد لديها، بذلك يمكن استخدامه أو إعادة استثماره فى عملية التنمية الاقتصادية.

(٣) الفائض الاقتصادى كأساس لتحديد الطاقة الضريبية

تلجأ الدول المتخلفة الى الضريبة كوسيلة لتعبئة الفائض الاقتصادى، إلا أن سلطة الدولة فى ذلك غير مطلقة، فهناك حد أقصى لما يستطيع المجتمع أن يتحمله من الضرائب لتمويل النفقات تحددها الطاقة الضريبية التى تتمثل فى قدرة المجتمع على مساهمته فى تحمل عبء الضريبة.[١] ومهما اختلفت مفاهيم الطاقة الضريبية ومعايير قياسها، إنما هناك حد أقصى لما يمكن استقطاعه من الأموال بشكل ضرائب دون الاضرار بالاقتصاد القومى.[٢] والطاقة الضريبية تعتمد على عدة عوامل أهمها حجم الدخل القومى، وتوزيع الدخل القومى ونصيب الفرد منه، وحجم وتوزيع رأس المال، ونوع الانفاق الحكومى، ومستوى الكفاية الفنية والادارية للجهاز الضريبى، ودرجة نمو الوعى المالى للسكان. من هذه العوامل نستدل، أنه كلما اشتد التفاوت فى توزيع الدخل القومى بين الافراد ازدادت الطاقة الضريبية للمجتمع بزيادة ما يخضع منه للضريبة، وكلما قل هذا التفاوت فى توزيع الدخل القومى قلت الطاقة الضريبية للمجتمع. فالدخل القومى يتوزع بين دخول لا تتجاوز حد الكفاف، ودخول تزيد حتى عن الاستهلاك الزائد أى لها امكانية الاستثمار والادخار، فالفئة الأولى دخولها تكفى لاشباع الحاجات الاستهلاكية للأفراد فقط، فبديهى أن هذه الطبقة تقل قدرتها على الادخار. وبما أن الفائض الاقتصادى يعتبر مصدر أساسى للتراكم، والطاقة الضريبية يرتكز قياسها

---

[١] د. رياض الشيخ – المالية العامة – دراسة الاقتصاد العام والتخطيط المالى فى الرأسمالية والاشتراكية – الطبعة الثانية – القاهرة ١٩٦٩، ص١٠١.

[٢] د. محمد مبارك حجير، تمويل التنمية الاقتصادية – القاهرة – ١٩٦٤ ، ص١٢٠-١٢٨

على الفائض الاقتصادى، عندئذ لا تصيب الضريبة أساسا الدخول عند الكفاف الذى لا تحتوى على الفائض، كما فى حالة الفئة الأولى من الدخول ويكبر حجم الفائض الاقتصادى فى الفئة الثانية من الدخول لاحتوائها على فائض مبدئى يستخدم التراكم الرأسمالى لأجل تكوين قوى انتاجية جديدة.

إذا الغاية الأساسية هى الوصول الى تلك الطاقة التى يمكن أن تتحقق معها أكبر حصيلة ضريبية ممكنة من الدخول التى تحتوى على الفائض الاقتصادى.[1] ولأجل أن تتحق هذه الحصيلة لابد من الوصول الى الدخول التى تفيض عن الاستهلاك الضرورى، وفى هذا تلعب ضرائب الدخل دورا هاما فى الحد من استهلاك بعض السلع غير الضرورية فتؤدى الى زيادة حصيلة الضريبة بأقل ضرر ممكن، بمعنى أن يتم تعبئة الفائض الاقتصادى الكامن للعمل على الحد من عدم عدالة توزيع الدخل. إذا الطاقة الضريبية تحدد أمرا آخر هو مدى مساهمة الضرائب كمصدر لتمويل عملية التنمية. وتستهدف السياسة الضريبية الحد من التفاوت بين مستويات الدخول ومستويات الاستهلاك المختلفة، ومن ثم فالضريبة أداة لتحقيق نمط معين لتوزيع الدخل القومى بشرط ألا يتعارض مع هدف الرغبة فى زيادة الطاقة الادخارية، وأيضا الوصول الى هدف عدالة توزيع العبء الضريبى.[2]

وهنا تظهر أهمية العوامل التى تحدد الطاقة الضريبية وصلتها بموضوع الفائض الاقتصادى، لأن الاقتطاع الضريبى إنما يتم من دخول المموليين، بذلك تتحدد المقدرة التكليفية للممول الفرد، ثم أن الضرائب لا تفرض على إجمالى الدخل القومى، وإن كان يعتبر محددا للطاقة الضريبية، وإنما على دخول الأشخاص الطبيعية والمعنوية. والطاقة الضريبية على هذا الأساس

---

[1] د. عبد الهادى النجار، الفائض الاقتصادى الفعلى، المصدر السابق، ص ٢٣٣.

[2] د. عمرو محى الدين – التخلف والتنمية ، مصدر سابق ، ص ٤٦٣.

تعتمد على العبء الضريبى وطريقة توزيعه على طوائف الممولين فى تحديد الحصيلة الضريبية ودرجة نجاحها وإن كانت صعوبة تحديد من يتحمل العبء الضريبى لا ترجع الى انخفاض الدخول الفردية فحسب وإنما ترجع أيضا لسوء توزيع هذه الدخول، بهذا يمكن اعتبار نجاح السياسة الضريبية مرتبط الى حد كبير بكيفية توزيع العبء الضريبى على الدخول، علما أن الضرائب تترك آثارها السلبية على دوافع الادخار والاستثمار لدى الأفراد، لذا يجب أن لا تهدف السياسة الضريبية فقط الى تعبئة المدخرات بل يجب أن تستهدف أيضا تغيير نمط الاستثمار، أى أن الضريبة هنا لابد أن تكون أداة لتشجيع أنواع معينة من الاستثمارات والتى تخدم الاقتصاد القومى وترفع من طاقته الانتاجية كما تحدده الخطة الاقتصادية فى البلاد، وأيضا الحد من أنواع أخرى من الاستثمارات، ويتم تشجيع إقامة وزيادة الاستثمارات بما ينص عليه المشرع من إعفاء الشركات الصناعية الجديدة من ضريبة الأرباح التجارية والصناعية لمدة معينة، وأيضا بالنسبة للشركات القائمة عند زيادة رأس مالها.[1] ورغم المشاكل المتعددة التى تواجه البلاد المتخلفة فى فرض الضرائب وجبايتها، إلا أنها المصدر الأساسى والعادل فى تعبئة الفائض الاقتصادى فى البلاد المتخلفة بصورة خاصة، نظرا لما تتميز به عن غيرها من وسائل الادخار الاجبارى، بل أن الضرائب المباشرة تقدم حلولا أكثر وأبعد فى الوصول الى الفائض الاقتصادى الكامل فى الاقتصاد المتخلف.

---

[1] د. عمرو محى الدين - التخلف والتنمية، مصدر سابق، ص ٤٦٣.

ثانيا: الفائض الاقتصادى الكامن فى أوعية الضرائب

إن الهيكل الضريبى يتوقف الى حد كبير على البنيان الاقتصادى للدولـــة. واختلاف هذا البنيان بين الدول المختلفة، يؤدى حتما الى اختـــلاف الـــهياكل الضريبية فيما بينها، مما يخلق كل نوع مشكلاته الخاصة، فبذلـــك يســـتلزم اتباع سياسة اقتصادية ومالية خاصة فى كل منهما.[1] ومن دراســـة الـــهياكل الاقتصادية للبلاد المتخلفة يتضح أن هناك كثير من الفوائـــض الاقتصاديـــة الكامنة بها والتى يمكن تعبئتها دون تعريض مستويات المعيشـــة فـــى هـــذه البلدان الى الانخفاض.[2] وبالتطبيق على مصر نجد أنه قد انخفـــض عجـــز الموازنة فى سنة ١٩٩٦/٩٧ الى ٠,٩% من الناتج المحلى الاجمالى، ويتـــم تمويل العجز من موارد محلية عن طريق بيع أذون الخزانة والاقتراض مـــن بنك الاستثمار القومى. وقد بلغت الايرادات العامة نحو ٢٦% مـــن النـــاتج المحلى الاجمالى . والضريبة على الأرباح التجارية والصناعية مضافا اليـــها عائد تصدير البترول بلغت نحو ٥,٢% من الناتج المحلى الاجمالى، وبلغت نحو ٢٠% من اجمالى الايرادات العامة. وتعتبر حصيلة الضريبـــة العامـــة على المبيعات أكبر مصادر الايرادات الضريبية، حيث بلغت نحو ٤,٥% من الناتج المحلى الاجمالى ، والضرائب الجمركية نحو ٣,٢% من الناتج المحلى الاجمالى وضرائب الشركات نحو ٢,٩% من الناتج المحلى الاجمالى. أمـــا النفقات العامة فقد بلغت نحو ٢٧% من الناتج المحلى الاجمالى، ومعظمـــها مدفوعات جارية والتى بلغت نحو ٢١,٢% من الناتج المحلى الاجمالى.

---

[1] أنظر فى ذلك:

د./ رفعت المحجوب: المالية العامة، النفقات العامة والايرادات العامة، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٧٥، ص٤١٤ وما بعدها. وأيضا د./ عبد الهادى النجار، الفائض الاقتصادى ، المصدر السابق ص١٩١ وما بعدها.

[2] Raja J. Chellia, op. cit. p. 55-57.

وفى تقرير لخبراء البنك الدولى نجد أن وضع مالية الدولة فى مصر جيد نسبيا بالمقارنة مع بعض دول الجوار بمنطقة الشرق الأوسط وشمال أفريقيا.[1] ونجد أن الموازين الكلية فى مصر من أقواها بين دول المنطقة فيما عدا الجزائر، وميزان العمليات الجارية كمقياس للادخار العام تأتى مصر فى المرتبة الثالثة من بين عشر دول للمقارنة. والسبب فى قوة الموازنة العامة فى مصر بالمقارنة الى دول الجوار هو أن الانفاق العام بها أقل من المتوسط العام على مستوى المنطقة، فضلا عن زيادة الايرادات العامة، ونجد أن ايران وتركيا فقط بهم نفقات عامة أقل من المتوسط، وأكثر من نصف عدد هذه الدول يوجد بها انفاق عام مرتفع. وبالرغم من أن الايرادات العامة فى مصر أعلى من المتوسط فى دول المنطقة، الا أن مصادر الايرادات تختلف، فنجد أنها تحصل على ايرادات ضريبية قليلة نسبيا. وبلغ متوسط الايرادات الضريبية فى هذه الدول نحو ١٦,٣% من الناتج المحلى الاجمالى، بينما انخفض عن ذلك فى مصر وبلغ نحو ١٣,٩% من الناتج المحلى الاجمالى. ومن بين الدول غير البترولية نجد تركيا وباكستان من أقل الدول فى حصيلة الايرادات الضريبية، بينما المغرب وتونس واسرائيل بلغت فيها الايرادات الضريبية على الأقل ٢٠% من الناتج المحلى الاجمالى.

والسبب الرئيسى لانخفاض حصيلة الايرادات الضريبية فى مصر هو انخفاض حصيلة ضرائب الدخل للأشخاص الطبيعيين. وحصيلة الضريبة العامة على المبيعات فى مصر تبلغ نحو ٤,٥% من الناتج المحلى الاجمالى،

---

[1] أنظر فى ذلك التقرير التالى لصندوق النقد الدولى:

Handy. Howard and others: Egypt. Beyond Stabilization, Toward a Dynamic Market Economy. Occasional Paper 163, International Monetary Fund, Washington DC, May 1998. Pp. 12.

بينما يبلغ المتوسط فى المنطقة ٦,٤% من الناتج المحلى الاجمالى، وارتفعت هذه النسبة فى المغرب واسرائيل الى أكثر من ١٠%. لقد أدت الضريبة العامة على المبيعات التى طبقت فى مصر منذ عام ١٩٩١ الى زيادة الايرادات العامة بنحو ١,٥% من الناتج المحلى الاجمالى، ومع ذلك فان الايرادات العامة فى مصر تعتبر الأقل بين دول المنطقة. وأعلى معدل لضريبة المبيعات وهو ٢٥% يدر فقط نحو ٥% من الناتج المحلى الاجمالى ويضيف أعباء وتعقيدات ادارية كثيرة. ومعظم دول منظمة التعاون الاقتصادى الأوربى OECD ليس لديها أسعار مرتفعة للضرائب، مما يعكس دور ضريبة القيمة المضافة فى توليد ايرادات بالمقارنة بدور ضرائب الدخل فى اعادة توزيع الدخل.

وتنخفض حصيلة ضرائب الدخل فى مصر بطريقة ملحوظة حيث تبلغ نحو ٠,٧% من الناتج المحلى الاجمالى بينما يبلغ المتوسط فى دول المنطقة الى نحو ٣,٤% من الناتج المحلى الاجمالى. وبافتراض أنه ألغيت ضريبة الدمغة ورسوم الادارة المحلية فلن تؤثر على حصيلة الايرادات العامة. ولو ارتفع متوسط ضريبة الدخل فى مصر فان حصيلة الايرادات العامة يمكن أن تصل الى نحو ٢,٧% من الناتج المحلى الاجمالى. كما يلاحظ أنه قد جرى تبديد حصيلة الضريبة على دخل الشركات بمنح اعفاءات ضريبية كثيرة.

والهيكل الضريبى السائد فى الاقتصاديات المعاصرة يقوم أساسا على الضرائب المباشرة، أى الضرائب على الدخل والثروات، والضرائب غير المباشرة، أي الضرائب على التداول والاستهلاك. ونتناول ذلك بالتحليل وبالتطبيق على مصر، والجدولان رقم (١)، (٢) يوضحان هيكل الايرادات الضريبية فى مصر فى الفترة من ١٩٩٠/٩١ الى ١٩٩٥/٩٦ ، بملايين الجنيهات وكنسبة مئوية. ومن الجدولين يتضح ارتفاع نسبة الضرائب غير

المباشرة أكثر من الضرائب االمباشرة فى الهيكل الضريبى. ونقوم بتحليل ذلك فيما يلى:

(١) الفائض الاقتصادى

الكامن فى أوعية الضرائب المباشرة

يتكون معظم الفائض الاقتصادى فى البلاد المتخلفة ومنها مصر، لدى كبار ملاك الأرض والقلة من أصحاب رؤوس الأموال. وتقوية حافز الادخار يتطلب اعفاءا ضريبيا لما يدخرون من دخولهم لكن يتطلب الأمر من السياسة الضريبية كذلك ان تكون محكمة التدبير بحيث لا تسمح باستثمار هذا الفائض استثمارا غير منتج، وأيضا عليها أن تحد من الانفاق الترفى المسرف الذى اعتمدت عليه هذه الفئة. والضرائب المباشرة أساسا تفرض على الدخل أو على رأس المال، فالضريبة لا تعدو أن تكون اقتطاعا من بعض عناصر الثروة، ولأجل تتبع الثروة أى تتبع الدخل أو رأس المال وأيضا كمحاولة اعادة توزيع الدخل كانت تفرض الضرائب التصاعدية على الثروة. والضرائب الشديدة التصاعد على مجموعة الدخل تحاول أن تخفض وبشدة مستويات استهلاك الفئات ذات الدخول المرتفعة. فعدم المساواة والتفاوت الكبير فى الدخول تؤدى الى تفاوت كبير فى مستويات الاستهلاك لذلك يقترح استخدام ضريبة الدخل أساسا لمنع الاستهلاك المسرف والاستثمار غير المنتج من جانب أصحاب الدخول العالية، وذلك بفرض ضريبة دخل شديدة التصاعد مع اعفاء جزئى للاستثمارات الموافقة للتنمية. وبالرغم من أهمية الضرائب المباشرة والتى هى أساس لتحصل الفائض الاقتصادى من الدخول الكبيرة، فغالبا ما لا يكتب النجاح لضرائب الدخل فى البلاد المتخلفة بسبب

عدم توافر كل الشروط الواجب توافرها لضمان هذا النجاح، وتتمثـــل فـــى معارضة الطبقات القادرة لأى تشريع يفرض ضرائب مباشرة عليها.

جدول رقم (١): إيراد الضرائب الرئيسية فى مصر

(الفترة ١٩٩٠/١٩٩١ – ١٩٩٥/١٩٩٦) (القيمة بملايين الجنيهات المصرية)

البيان	٩١/١٩٩٠	٩٢/١٩٩١	٩٣/١٩٩٢	٩٤/١٩٩٣	٩٥/١٩٩٤	٩٦/١٩٩٥
الضرائب على الدخل والأرباح	٦,٢١٩	١١,٥٣٠	١٣,٠٥٩	١٤,٥٠٤	١٥,٠٣٤	١٦,٧٩٠
الضرائب على دخل الأفراد	١,٤٧١	٠,٩١٠	١,٠٣٧	١,٣٤٢	١,٣٦١	١,٥٥٨
الضرائب على الشركات	٤.٧٤٨	٠,٦٢٠	١٢,٠٢٢	١٣,١٦٢	١٣,٦٧٣	١٥,٢٣٢
الضريبة على أرباح الشركات	٣,٩٣٩	٩,٠٧٦	١٠,٠٧٧	١٠,٦٦١	١٠,٧٧٣	١٢,١٤٩
الضرائب على توزيعات الشركات	٠,٨٠٩	١,٥٣٤	١,٩٤٥	٢,٥٠١	٢,٩٠٠	٣,٠٨٣
الضرائب المباشرة الأخرى	١٤٨	٤	٨	١٢	٢١	٢٤
الضرائب على السلع والخدمات	٤,٦٤٩	٨,١٦٣	٩,٢٥٨	١٠,٧٣٧	١٢,٢٠٧	١٣,٥٢٤
الضريبة العامة على المبيعات	٣,٢٧٢	٦,٣٢٤	٧,١٩١	٨,٠٨٠	٩,٣٣٣	١٠,٤٥٠
ضريبة التمغة	١,٣٧٧	١,٨٣٩	٢,٠٦٧	٢,٦٥٧	٢,٨٧٤	٣,٠٧٤
الضرائب على التجارة الخارجية	٣,٢٦٦	٤,٥٨٨	٥,٠٠٩	٦,١٢٠	٧,٠١٧	٧,٩١١
الرسوم الجمركية على الواردات	٣,٢٦٦	٤,٥٨٨	٥,٠٠٩	٦,١٢٠	٧,٠١٧	٧,٩١١
الضرائب على الصادرات	–	–	–	–	–	–
إجمالى الإيراد الضريبى	**١٤,٢٨٢**	**٢٤,٢٨٥**	**٢٧,٣٣٤**	**٣١,٣٧٣**	**٣٤,٢٧٩**	**٣٨,٢٤٩**
إجمالى الناتج المحلـــــــــى	١١٨,٢٧٢	١٣٩,١٠٠	١٥٧,٠٨٣	١٧٣,١١٧	٢٠٠,٤٠٨	٢٢٣,٩٦٦

المصدر: بيانات وزارة المالية وتقرير البنك المركزى المصرى، ١٩٩٧

جدول رقم (٢): إيراد الضرائب الرئيسية فى مصر

فى الفترة ١٩٩١/١٩٩٠ - ١٩٩٦/١٩٩٥ (كنسبة مئوية من أجمالى الإيراد الضريبى)

البيـــــــــــــان	٩١/٩٠	٩٢/٩١	٩٣/٩٢	٩٤/٩٣	٩٥/٩٤	٩٦/٩٥
الضرائب المباشرة:						
الضرائب على الدخل والأرباح	٤٣,٥٤	٤٧,٤٨	٤٧,٧٨	٤٦,٢٣	٤٣,٨٦	٤٣,٩٠
الضرائب على دخل الأفراد	١٠,٣٠	٣,٧٥	٣,٧٩	٤,٢٨	٣,٩٧	٤,٠٧
الضرائب على الشركات	٣٣,٢٤	٤٣,٧٣	٤٣,٩٨	٤١,٩٥	٣٩,٨٩	٣٩,٨٢
الضريبة على أرباح الشركات	٢٧,٥٨	٣٧,٤١	٣٦,٨٧	٣٣,٩٨	٣١,٤٣	٣١,٧٦
الضرائب على توزيعات الشركات	٥,٦٦	٦,٣٢	٧,١٢	٧,٩٧	٨,٤٦	٨,٠٦
الضرائب المباشرة الأخرى	١,٠٤	٠,٠٢	٠,٠٣	٠,٠٤	٠,٠٦	٠,٠٦
الضرائب غير المباشرة:						
الضرائب على السلع والخدمات	٣٢,٥٥	٣٣,٦١	٣٣,٨٧	٣٤,٢٢	٣٥,٦١	٣٥,٣٦
الضريبة العامة على المبيعات	٢٢,٩١	٢٦,٠٤	٢٦,٣١	٢٥,٧٥	٢٧,٢٣	٢٧,٣٢
ضريبة التمغة	٩,٦٤	٧,٥٧	٧,٥٦	٨,٤٧	٨,٣٨	٨,٠٤
الضرائب على التجارة الخارجية	٢٢,٨٧	١٨,٨٩	١٨,٣٣	١٩,٥١	٢٠,٤٧	٢٠,٦٨
الرسوم الجمركية على الواردات	٢٢,٨٧	١٨,٨٩	١٨,٣٣	١٩,٥١	٢٠,٤٧	٢٠,٦٨
الضرائب على الصادرات	٠,٠	٠,٠	٠,٠	٠,٠	٠,٠	٠,٠
إجمالى الإيراد الضريبى	١٠٠	١٠٠	١٠٠	١٠٠	١٠٠	١٠٠

المصدر: بيانات وزارة المالية. ملحوظة: اقتصرت البيانات على الايراد الضريبى الذى قامت الحكومـــة المركزية بتحصيله وبالتالى يستثنى من ذلك الضرائب المحلية والتأمينات الاجتماعية.

كما أن هذه الطبقات تستخدم وسائل متعددة للتهرب من الضريبة ويســاعد على ذلك ضعف الأجهزة المختصة بتحصيل الضرائـــــب. وهنـــاك قـــانون

سوسيولوجى بأن الأغنياء يميلون الى التهرب من الضريبة. لذلـــك تشـــكل الضرائب غير المباشرة المورد الأساسى للايـــرادات العامـــة فـــى البلـــدان النامية.[1]

(٢) الفائض الاقتصادى

الكامن فى أوعية الضرائب غير المباشرة

يلزم لفرض الضرائب غير المباشرة ضرورة تحديد عدد من السلع التـــى تصلح وعاء لها مع مراعاة الدخول الثابتـــة والمحـــدودة والدنيـــا إذ يتعيـــن معاملتها معاملة خاصة. ويبرر الأخذ بالضرائب غير المباشرة على الســـلع كوسيلة لتقدم التنمية الاقتصادية بأن لها ميلا للحد من الاســـتهلاك.[2] ودور الضرائب على سلع الاستهلاك الشعبى ليس رفع معدل الاستثمار وإنما منـــع الاستهلاك من الارتفاع بالقدر الذى يرتفع به الدخل كنتيجة لاستثمار سابق.[3] ولهذا السبب تصبح هذه الضرائب ضرورية فى البلاد المتخلفة فهى تشـــجع الادخار من ناحية، وتمتص الفائض الاقتصادى المتولد مـــن ناحيـــة ثانيـــة. ويعتبر فرض الضريبة عند مرحلة الانتهاء من الانتاج أو مرحلـــة تجـــارة الجملة أفضل، لأن ذلك يسهل حصر الممولين وربط الضريبة وجبايتها، وقـد أخذت بها بريطانيا فى تطبيق ضريبة المبيعات.[4]

---

[1] د. رفعت المحجوب ، المالية العامة ، مصدر سابق ، ص ٢٣٩.

[2] A.W. Lewis op. cit. p. 26-47.

[3] P.J. Chellah : Fiscal Policy, op. cit. p.66-67.

[4] د. أمين عبد الفتاح سلام، السياسة الضريبية للدول المتخلفة، دار النهضـــة العربيـــة، القـــاهرة، ١٩٧٠، ص٨٧.

وبصورة عامة فان الضرائب العقارية تتسم بضالة الحصيلة على الرغم من امكانيات زيادتها، فالضريبة فى القطاع الزراعى، مثل الضرائب على الأطيان، تعتبر منخفضة بسبب النفوذ الذى يتمتع به ملاك الأراضى، وإن كان حصيلة الضرائب العقارية تعتبر مصدرا لا بأس به لايرادات الحكومة إلا أن هذه الحصيلة تختلف حسب النظم الضريبية للدول ويعتقد بأن خير وسيلة لزيادة هذه الضريبة لابد من جعلها تتناسب مع الناتج الممكن بدلا من الناتج الفعلى للأرض، وكذلك بالنسبة للمبانى والعمارات التى تدر دخلا كبيرا لمالكها.[1] ولابد أن تخضع الأرباح الاستثنائية للضريبة، على أن تحدد الضريبة على أساس المحافظة على مصدر دخل الممول وضمان نموه، وبذلك تحقق العدالة الضريبية حقوق كل من الممول والدولة.[2]

فمن هنا يمكن القول بأن تحديد نطاق هذه الأوعية والكشف عن الجوانب الأساسية فيها يؤدى الى القضاء على التهرب من عبء الضريبة وبالتالى امتصاص الفائض الاقتصادى الممكن من الأنشطة الاقتصادية فى البلاد. وخلاصة القول حول علاقة الهيكل الضريبى بالفائض الاقتصادى أن الهيكل الضريبى يتوقف لحد كبير على الهيكل الاقتصادى للدولة. واختلاف الهيكل الاقتصادى بين الدول النامية يؤدى الى اختلاف الهياكل الضريبية فيما بينها، مما يخلق كل نوع مشكلاته الخاصة، ولذلك يستلزم اتباع سياسة اقتصادية ومالية خاصة فى كل منها. والسياسة المالية فى الدول النامية، بالاضافة الى أدائها مهامها التقليدية، فهى تستهدف أيضا تغيير الهيكل الاقتصادى للدولة، على نحو يمكن الاقتصاد القومى من الانطلاق نحو النمو الاقتصادى. والدراسات التى أجريت عن الهياكل الاقتصادية للدول النامية تكشف عن

---

[1] د. محمد مبارك حجير، تمويل التنمية الاقتصادية، مصدر سابق، ص ١٤٩.

[2] د. رفعت المحجوب، المالية العامة، النفقات والايرادات العامة، مصدر سابق، ص ٢٤٨.

فوائض اقتصادية كامنة بها، والتى يمكن تعبئتها دون تعريض مستويات المعيشة فيها للانخفاض.

الباب الثانى

تطور النظام الضريبى المصرى وخصائصه

الفصل الأول: تطور هيكل الايرادات الضريبية

الفصل الثانى: الهيكل التشريعى للضرائب فى مصر

تطور النظام الضريبى المصرى وخصائصه

يتوقف الهيكل الضريبى الى حد كبير على البنيان الاقتصادى للدولة، وتفاعل الظروف الاقتصادية والسياسية والاجتماعية التى تشكله بل وتخلق خصائصه ومشكلاته وتحدد قدرته على تعبئة الفائض الاقتصادى من أجل تنمية مستقلة تعتمد أساسا على الموارد المحلية. وهيكل الاقتصاد المصرى يتمتع بكثير من الفوائض الاقتصادية الكامنة، والتى يمكن تعبئتها بوسائل متعددة لعل أهمها السياسة الضريبية وكفاءة النظام الضريبى.

ونكرس هذا الباب لتحليل ونقد الهيكل الفنى والتشريعى للضرائب فى مصر، وبدراسة خصائصه ومشكلاته سيتضح لنا مدى قدرته على تعبئة الفائض الاقتصادى. فيتناول الفصل الأول تطور هيكل اللايرادات الضريبية، ويتناول الفصل الثانى دراسة الهيكل التشريعى للضرائب فى مصر، أما الفصل الثالث فنتناول فيه دراسة لبعض خصائص ومشكت النظام الضريبى المصرى.

الفصل الأول

تطور هيكل الايرادات الضريبية

أولا: نشأة وتطور النظام الضريبى الحديث فى مصر

ثانيا: النظام الضريبى فى مرحلة تدخل الدولة الواسع فى النشـــاط الاقتصادى

ثالثا: هيكل النظام الضريبى فى مرحلة الانفتـــاح الاقتصـــادى ثـــم الاصلاح الاقتصادى

تطور هيكل الايرادات الضريبية

فى هذا الفصل نقوم بعرض وتحليل لتطور هيكل الايرادات الضريبيـــة، فنتناول نشأة وتطور النظام الضريبى الحديث فى مصر منذ نهاية الثلاثينيات والغاء الامتيازات الأجنبية، واكتساب الحق فى سن قوانين للضرائب. ونركز على فترة الستينيات حيث التدخل الواسع للدولة فى النشاط الاقتصادى، ثـــم فترة التوجه الى اقتصاد السوق منذ بداية السبعينيات.

أولا: نشأة وتطور النظام الضريبى الحديث فى مصر

بعد الغاء الامتيازات الأجنبية باتفاقية مونـــترو سـنة ١٩٣٧ اسـتكملت مصر جميع مظاهر سيادتها فى مجال اصدار التشريعات التى تسرى علـــى جميع المقيمين فى أراضيها. ولجأت الحكومة الى فرض ضرائـــب جديـدة لتدبير الأموال اللازمة للوفاء بالالتزامات المتزايدة.[1] واتبع نظام الضرائـــب النوعية مثلما كان متبعا فى ذلك الوقت فى فرنسا، فصدر القانون رقـــم ١٤ لسنة ١٩٣٩ الخاص بفرض ضريبة على ايرادات القيـم المنقولـة، وعلـى الأرباح التجارية والصناعية وعلى كسب العمل، والقانون رقـــم ٤٤ لسـنة

---

[1] صدر قرار وزارى فى ٢٨ نوفمبر سنة ١٩٣٧ بتأليف لجنة تضم نخبة من كبار موظفى وزارة المالية وأسـاتذة الجامعة لدراسة الضرائب والرسوم التى تدعو الحال الى فرضها، ودراسة النظام الذى تدعو الى انشـائه لتـولى تنفيذ القوانين الخاصة بالضرائب الجديدة. وقد تأثرت هذه اللجنة بالنظام الضريبى الفرنسى من حيث اعتمـاده على الضرائب النوعية. وقدمت الى الحكومة ثلاث مشروعات قوانين: مشروع بفرض ضريبة على ايـــرادات رؤوس الأموال المنقولة وعلى الأرباح التجارية والصناعية وعلى كسب العمل، ومشروع خاص بفرض رســم الأيلولة على التركات، ومشروع قانون بفرض رسم الدمغة. أنظر فى ذلك: د./ يونس محمد البطريق: النظـــم الضريبية ....مرجع سابق ص ٢٦.

١٩٣٩ الخاص بفرض رسم الدمغة[١]، وبالنسبة لايرادات الثروة العقارية فقد عدلت ضريبة الأطيان بمقتضى القانون رقم ١١٣ لسنة ١٩٣٩.[٢] وتأخر فرض الضريبة على التركات بسبب المعارضة السياسية في البرلمان ومجلس الشيوخ، الى أن صدر القانون رقم ١٤٢ لسنة ١٩٤٤ الخاص بفرض رسم أيلولة على التركات.[٣] ثم استكمل الكيان الضريبي بصدور القانون رقم ٩٩ لسنة ١٩٤٩ الذى فرض ضريبة تكميلية على الايراد العام.[٤] وتفرض بجانب هذه الضرائب على الدخول بعض الضرائب الاضافية تحتسب على أساس نسب معينة من قيمة الضرائب الأولى.[٥]

ورغم أن الشارع الضريبى المصرى قد التزم بالأسس الحديثة للفن الضريبى التى تمكن من تحقيق العدالة ووفرة الحصيلة، الا أنه قد نقل مجموعة القواعد الفنية والقانونية التى يتضمنها الكيان الضريبى لفرنسا، التى تختلف مقومات مجتمعها اقتصاديا واجتماعيا وسياسيا عن المجتمع المصرى. وبعد الاصلاح الضريبى فى فرنسا سنة ١٩٤٩ وفرض ضريبة موحدة على ايراد الأشخاص الطبيعيين وأخرى على ايراد الأشخاص

---

[١] ظل معمولا بهذا القانون الى أن استبدل بالقانون رقم ٢٢٤ لسنة ١٩٥١.

[٢] عدلت أيضا ضريبة المبانى بمقتضى القانون رقم ١٣ لسنة ١٩٥٤، وقد طرأت عدة تعديلات على القانونين.

[٣] طرأت على هذا القانون عدة تعديلات أهمها المرسوم بقانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٥٢ الذى فرض ضريبة على صافى التركة، وقد ألغى هذا القانون بعد ذلك.

[٤] لجأت الحكومة عام ١٩٤٦ رغبة فى زيادة مواردها والحد من الاعتماد على الضرائب غير المباشرة وخاصة الجمركية، وتلافى مايشوبه الضرائب النوعية على الدخل من قصور فى تحقيق العدالة الضريبية، الى تقديم مشروع قانون لضريبة عامة على الايراد الكلى وافق عليه مجلس النواب بعد ادخال كثير من التعديلات عليه، كما وافق عليه مجلس الشيوخ بعد مناقشات طويلة، وصدر بهذه الضريبة القانون رقم ٩٩ سنة ١٩٤٩.

[٥] مثال ذلك الضرائب المحلية وضرائب الخفر بمقتضى القانون رقم ٦١ لسنة ١٩٣١ والقانون رقم ٧٠ لسنة ١٩٣٦، والضريبة الاضافية للدفاع بمقتضى القانون رقم ٢٧٧ لسنة ١٩٥٦ وتعديلاته.

المعنويين، ظهرت الدعوة فى مصر لاستعاضة الضرائب النوعية بضريبة موحدة.[1]

وبدراسة تطور هيكل حصيلة الضرائب تظهر أهمية الوزن النسبى لمجموعة الضرائب غير المباشرة على السلع والخدمات فى تكوين حصيلة الضريبة فى مصر. وبدراسة التطور النسبى لضرائب الدخل خلال الفترة ١٩٥٨/٥٧ - ١٩٦٤/٦٣ تراوح النصيب النسبى لضرائب الدخل بين ١٦% الى ١٩% من اجمالى حصيلة الضريبة. وارتفع حجم حصيلة ضرائب الدخل بشكل مطلق سنة ١٩٦٦/٦٥ نتيجة لرفع معدلات ضريبة الدفاع والأمن القومى من يناير ١٩٦٦. وشكلت الضرائب غير المباشرة على السلع والخدمات نحو ثلثى حصيلة الضرائب سنة ١٩٥٨/٥٧، وارتفعت هذه النسبة الى ٧٥% فى منتصف الستينيات.[2]

خلاصة ما سبق أنه خلال الفترة ١٩٣٩-١٩٦٠ اعتمد الكيان الضريبى المصرى على الضرائب النوعية لتنظيم ضرائب الدخل، بجانب ضريبة عامة تتناول جميع الدخول التى سبق خضوعها لهذه الضرائب النوعية، فضلا عن الضرائب الجمركية ورسوم الانتاج وضريبتى الأطيان والمبانى التى كانت دعائم الكيان الضريبى قبل الغاء الامتيازات الأجنبية.

[1] يرى البعض أن الاصلاح الضريبى فى فرنسا وتطبيق الضريبة الموحدة سنة ١٩٤٩ لم يحدث تغييرات جوهرية فى الكيان الضريبى، واقتصر على مجرد ادخال بعض التحسينات على طرق الربط والتحصيل. فهل يكون من المتوقع ألا يأتى تطبيق نظام الضريبة الموحدة فى مصر بأكثر مما حققه فى فرنسا من نتائج.

[2] د./ محمود عبد الفضيل: تطور الهيكل الضريبى فى مصر فى ربع قرن ١٩٥٢-١٩٧٧........مرجع سابق

ثانياً: النظام الضريبي المصرى في الفترة ١٩٦٠ - ١٩٧٠

(مرحلة تدخل الدولة الواسع في النشاط الاقتصادى)

اتسم النظام الضريبى المصرى فى عقد الستينيات بتغليب الاعتبارات المالية الخاصة بمصلحة الخزانة على غيرها من اعتبارات العدالة أو الكفاءة. ويعود هذا الى زيادة تدخل الدولة فى الاقتصاد وتوليها العديد من الوظائف فى مجالات الانتاج والتوزيع واعتمادها فى ادارة الاقتصاد العام على جهاز ادارى ضخم ضعيف الكفاءة[1]

ويتضح تغليب الدور المالى للضريبة على غيره من اعتبارات الكفاءة والعدالة فى ثلاثة ظواهر، وهى: أولا تقليص دور القطاع الخاص فى عملية التنمية، مما سمح بتراجع الدور التوجيهى للضريبة. ثانيا: رغبة الدولة فى اعادة توزيع الدخل القومى لصالح الادخار ولحساب مالية الدولة على حساب الاستهلاك، حتى يمكن استخدام هذا الادخار فى تمويل الاستثمار العام. ثالثا: تكفل الدولة بالاعتماد على موارد الموازنة العامة باقامة العدل الاجتماعى بتقديم مجموعة هامة منن السلع الاجتماعية بالمجان، والتوسع فى نظام الدعم وسياسة التوظف الحكومى.[2]

---

[1] يعبر المؤتمر الضريبى الثانى لمصلحة الضرائب فى مارس ١٩٦٤ عن أيدولوجية نظام الضرائب فى الستينيات، راجع فى ذلك: هيم سعيد السندى: التشريع الضريبى وتطوره فى ربع قرن، فى: بحوث المؤتمر الضريبى الثانى، مصلحة الضرائب، القاهرة، ١٤-١٩ مارس ١٩٦٤. ص ١. وأيضا: أحمد السيد شعبان: تطور الجهاز الضريبى فى ربع قرن، فى: بحوث المؤتمر الضريبى الثانى، مصلحة الضرائب، القاهرة، ١٤-١٩ مارس ١٩٦٤. ص ٢٥.

[2] د./ جنات فاروق السمالوطى: الاصلاح المالى والضريبى.....ص ٢٢٦.

ونظرا لضيق نطاق الضرائب المباشرة بسبب انخفاض مستوى الدخول، خاصة فى أعقاب التأميمات الواسعة وافتقاد الجهاز الضريبى الكفء لعبت الضرائب غير المباشرة دورا أساسيا فى تحقيق الهدف المالى للنظام الضريبى وفى تعميق اختلالاته وعيوبه، لأن من المعروف عن الضرائب غير المباشرة غزارة الحصيلة وسهولة الادارة، ولكن على حساب اعتبارات العدالة. وشكلت لجنة لاعادة النظر فى ضرائب الدخل وبحث امكانيات فرض ضريبة موحدة على الدخل.[1]

ثالثا: هيكل النظام الضريبى فى مصر منذ ١٩٧١

(مرحلة الانفتاح الاقتصادى ثم الاصلاح الاقتصادى)

ظلت السياسة المالية والضريبية تقريبا بلا تغيير بعد اعلان سياسة الانفتاح الاقتصادى فى بداية السبعينيات وحتى منتصف الثمانينيات، وكان النظام الضريبى يتسم بارتفاع ملحوظ فى الفئات الضريبية على دخول الأفراد وأرباحهم مع المغالاة فى فئات التعريفة الجمركية الى توسيع نطاق الاعفاءات للسلع الاستهلاكية من الرسوم الجمركية والضرائب على السلع والخدمات، مما أدى الى تقليص الوعاء الكلى لهذه الضرائب والرسوم.[2]

لقد بدأ تحول الاقتصاد المصرى الى اقتصاد السوق فى بداية السبعينيات مع صدور القانون رقم ٦٥ لسنة ١٩٧١ بشأن تشجيع رأس المال العربية والمناطق الحرة وتعديلاته اللاحقة. وحتى منتصف الثمانينيات كان الاقتصاد

---

[1] قرار من نائب رئيس الجمهورية ووزير الخزانة رقم ٤٧ لسنة ١٩٦١، ولم تبدأ هذه اللجنة نشاطها الا فى ٢ مارس عام ١٩٦٣ ثم توقف هذا النشاط بعد أن عقدت اللجنة عدة اجتماعات.

[2] عبد المنعم عبد الرحمن: اصلاح ضرائب الدخل فى مصر: نحو فرض ضريبة موحدة على الدخل، فى: مجلة مصر المعاصرة، ١٩٧٨. ص. ١٣٦.

المصرى يحوى فى أحشائه أسوأ مافى النظامين الرأسمالى والاشتراكى. وانعكس ذلك على أدائه فقد انتشر الضعف والخلل فى هيكل الاقتصاد المصرى، وأصبح من المؤكد استحالة احداث تغيير حقيقى فى ظل الظروف السائدة والسياسات المتبعة، فكان الاقتصاد يخضع لرقابة الدولة بجهازها الادارى العتيد، وحتى منتصف الثمانينيات كان الاقتصاد المصرى يتسم بأوجه ضعف وخلل رئيسية حالت دون تهيئة المناخ المناسب لإحداث التغييرات المرجوة فى ظل الظروف التى كانت قائمة أو السياسات التى كانت متبعة. فقد ظل الاقتصاد خاضعا للرقابة حيث كانت حصة كبيرة من الصناعات تابعة لملكية الدولة ومن ثم قامت الدولة بدور هام فى رقابة أسعار العديد من المنتجات الحيوية. وكان الدين العام بالنسبة لإجمالى الناتج المحلى من أعلى النسب عالميا ووصل عجز الموازنة الى نحو ٢٢% من إجمالى الناتج المحلى وكان نظام سعر الصرف يقوم على أساس تعدد أسعار الصرف بالإضافة الى الرقابة عليها. وقد أدت كل هذه العوامل مجتمعة الى انخفاض فى معدلات التنمية الاقتصادية وزيادة فى الضغوط التضخمية على مستوى الأسعار وإلى مشاكل فى ميزان المدفوعات وتزايد فى عجز الموازنة بسبب انخفاض الحصيلة الضريبية مقيسة بالعبء الكلى، أى نسبة الضرائب المحصلة فعلا الى إجمالى الناتج القومى.

وبدأ تطبيق اصلاح ضريبى منذ منتصف الثمانينيات، وشمل الاصلاح كافة الرسوم والضرائب على الواردات والسلع والخدمات والدخل والأرباح. وقد أدت هذا الاصلاح الضريبى الى تعزيز الجهود المبذولة لتحقيق أهداف التنمية والاستقرار المالى، وتحسين الظروف المؤثرة على مدخرات الأفراد والاستثمار.

ومع تطبيق برنامج الاصلاح الاقتصادى بمساندة بعض المنظمات الدولية فى بداية التسعينيات تحسن أداء الاقتصاد المصرى، فانخفض عجز الموازنة سنة ١٩٩١-١٩٩٢ الى ٧% من الناتج المحلى الاجمالى، وتم توحيد سعر الصرف، وتحول عجز ميزان المدفوعات الى فائض.

وقد تم اصلاح التعريفة الجمركية سنة ١٩٨٦ الذى استكمل سنة ١٩٩٤بالأخذ بالتعريفة المنسقة احلالا لتعريفة بروكسل والتى كانت تقوم على أساس تبويب مجلس التعاون الجمركى، وذلك تمشيا مع التطورات الدولية الحديثة فى التعريفة الجمركية والتجارة الخارجية.

وفى سنة ١٩٩١ طبقت الضريبة العامة على المبيعات لتحل محل الضريبة على الاستهلاك ولتعالج جوانب القصور فيها.[١] وتتوالى الاصلاحات الضريبية فى سنة ١٩٩٣ حيث تم تعديل الضرائب على الدخل والأرباح مما أدى الى خفض كبير فى الأسعار التصاعدية وتخفيض عدد شرائح الدخل الخاضعة للضريبة على دخول الأفراد. وقد مهد ذلك لصدور قانون الضريبة الموحدة على دخول الأشخاص الطبيعيين رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣.

وبدراسة الإيراد الناتج من فئات الضرائب الرئيسية وأهميتها النسبية من حيث مجموع الايراد الضريبى وإجمالى الناتج القومى، نجد أنه قد تراجعت الضرائب على الدخل والأرباح بين مستوى مرتفع قدره ٨,٣١% من إجمالى الناتج المحلى فى ١٩٩٣/١٩٩٢، ومستوى منخفض قدره ٦,٣% منه فى

---

[١] د./ عبد المنعم عبد الرحمن: الضريبة العامة على المبيعات المصرية وامكانيات الأخذ بالضريبة على القيمة المضافة، المركز المصرى للدراسات الاقتصادية، سلسلة أوراق العمل، ورقة عمل رقم ٢٢، مارس ١٩٩٨. ص ٤.

١٩٩١/١٩٩٠. وأسهمت الضرائب على الشركات بالحصيلة الرئيسية فـــى هذا الايراد نظرا لأهمية ايرادات البترول وقناة السويس والبنك المركـــزى. وعلى الرغم من الفئات التصاعدية للضريبة علـــى دخـل الأفـراد، إلا أن حصيلة هذه الضريبة انخفضت من ١,٤٩% من اجمالى الناتج المحلى فـــى ١٩٩١/١٩٩٠ إلى ٠,٧٠% منه فى ١٩٩٦/١٩٩. (أنظر جدول رقم ٣).

وقد حققت ضرائب الشركات تحسنا فى المرونة الشاملة خـلال الأعـوام الستة الماضية انعكاسا، من جملة أمور أخرى، للجهد الذى بذلتـه مصلحـة الضرائب لإنهاء معالجة الحالات المتأخرة غير المنجزة. ومن ثم فإن حصيلة كبيرة من الإيراد قد تحققت من معالجة حالات تعود الى سنوات سابقة. كمـا أن تحسن المرونة الشاملة يعكس أيضا الزيادة المحققة فى الايراد الضريبـى من المصادر العامة الرئيسية الثلاث.

جدول رقم (٣): إيراد الضرائب الرئيسية فى مصر

فى الفترة ١٩٩٠/١٩٩١ - ١٩٩٥/١٩٩٦ (كنسبة مئوية من أجمالى الإيراد الضريبى)

البيان	٩١/٩٠	٩٢/٩١	٩٣/٩٢	٩٤/٩٣	٩٥/٩٤	٩٦/٩٥
الضرائب على الدخل والأرباح	٦,٣٠	٨,٢٩	٨,٣١	٨,٣٨	٧,٥٠	٧,٥٠
الضرائب على دخل الأفراد	١,٤٩	٠,٦٥	٠,٦٦	٠,٧٨	٠,٦٨	٠,٧٠
الضرائب على الشركات	٤,٨١	٧,٦٣	٧,٦٥	٧,٦٠	٦,٨٢	٦,٨٠
الضريبة على أرباح الشركات	٣,٩٩	٦,٥٣	٦,٤٢	٦,١٦	٥,٣٨	٥,٤٢
الضرائب على توزيعات الشركات	٠,٨٢	١,١٠	١,٢٤	١,٤٤	١,٤٥	١,٣٨
الضرائب المباشرة الأخرى	٠,١٥	٠,٠٠	٠,٠١	٠,٠١	٠,٠١	١,٠١
الضرائب على السلع والخدمات	٤,٧١	٥,٨٧	٥,٨٩	٦,٢٠	٦,٠٩	٦,٠٤
الضريبة العامة على المبيعات	٣,٣٢	٤,٥٥	٤,٥٨	٤,٦٧	٤,٦٦	٤,٦٧
ضريبة التمغة	١,٤٠	١,٣٢	١,٣٢	١,٥٣	١,٤٣	١,٣٧
الضرائب على التجارة الخارجية	٣,٣١	٣,٣٠	٣,١٩	٣,٥٤	٣,٥٠	٣,٥٣
الرسوم الجمركية على الواردات	٣,٣١	٣,٣٠	٣,١٩	٣,٥٤	٣,٥٠	٣,٥٣
الضرائب على الصادرات	٠,٠٠	٠,٠٠	٠,٠٠	٠,٠٠	٠,٠٠	٠,٠٠
إجمالى الإيراد الضريبى	١٤,٤٨	١٧,٤٦	١٧,٤٠	١٨,١٢	١٧,١٠	١٧,٨٠

المصدر: بيانات وزارة المالية

وخلال الفترة المذكورة زادت المرونة الشاملة لضريبة الشركات، برغم معدلها التناسبى، عن المرونة الشاملة للضريبة التصاعدية على دخل الأفراد

(راجع فى ذلك بيانات الجدول رقم ٤). وفى تحقيق حصيلة كبيرة من ضريبة الشركات من القطاع الخارجي ويشمل البترول وقناة السويس، وتحصيل المتأخرات ما يوحى بأن عنصراً عاماً من عناصر الايراد المحقق من قطاع الشركات لا يتسم بالاستمرارية ولا بالثبات، ومن شأن ذلك أن تتطلب ضرورة توسيع الوعاء الضريبى للشركات لتقليل الآثار السلبية للتقلبات فى الحصيلة التى يساهم فيها القطاع الخارجي الى أدنى حد ممكن، بالإضافة الى إمكانية مواجهة الانخفاض فى الحصيلة مستقلا بمجرد تحصيل القدر الأساسى من المتأخرات.

ويلاحظ على بيانات الجدول رقم (٤) أنه بالنسبة لنمو الايراد الضريبى اقتصرت البيانات على الايراد الضريبى الذى قامت الحكومة المركزية بتحصيله وبالتالى يستثنى من ذلك الضرائب المحلية والتأمينات الاجتماعية. وبالنسبة للمرونة الشاملة فانها تقاس على أساس العلاقة بين النسبة المئوية للتغير فى الايراد الضريبى والنسبة المئوية للتغير فى الناتج المحلى الاجمالى. كما يتضح أن الضريبة على دخول الأفراد حققت مرونة شاملة أقل من الواحد الصحيح برغم تحصيلها عند المنبع من الأجور والمرتبات التى تساهم بنصيب كبير فى الحصيلة.

وبالنسبة للضرائب على الأرباح التجارية والمهن غير التجارية فإن المرونة الشاملة المخفضة تعكس آثار طريقة التقدير أو الربط الحكمى المستخدمة فى تحديد الأرباح الخاضعة للضريبة. ووفقا لهذه الطريقة قد تستخدم أرباح سنة كاملة لسنتين أو ثلاث سنوات.

جدول رقم (٤): المرونة الشاملة للإيراد الضريبى فى مصر منسوبة الى اجمالى الناتج المحلى. فى الفترة ١٩٩٠/١٩٩١ - ١٩٩٥/١٩٩٦ . (نسبة مئوية)

البيان	نمو الإيراد الضريبى ٩٠ / ٩١ - ٩٥/٩٦	المرونة الشاملة منسوبة الى الناتج المحلى
الضرائب على الدخل والأرباح	٢,٧٠	١,١٩
الضرائب على دخل الأفراد	١,٠٦	٠,٧٤
الضرائب على الشركات	٣,٢١	١,٤١
الضريبة على أرباح الشركات	٣,٠٨	١,٣٦
الضرائب على توزيعات الشركات	٣,٨١	١,٦٨
الضرائب المباشرة الأخرى	٠,١٦	٠,٠٧
الضرائب على السلع والخدمات	٢,٩١	١,٢٨
الضريبة العامة على المبيعات	٣,١٩	١,٤١
ضريبة التمغة	٢,٢٣	٠,٩٨
الضرائب على التجارة الخارجية	٢,٤٢	١,٠٧
الرسوم الجمركية على الواردات	٢,٤٢	١,٠٧
الضرائب على الصادرات	٠,٠٠	٠,٠٠
إجمالى الإيراد الضريبى	٢,٦٨	١,١٨
الإجمالى	٢,٢٧	١,٠٠

المصدر: بيانات وزارة المالية

ومن هذا التحليل يتضح أن انخفاض الأهمية النسبية للضريبة على دخل الأفراد وانخفاض مرونتها الشاملة رغم فئاتها التصاعدية ينبغى أن يعزز الحاجة للقيام بتعديلات إصلاحية من شأنها أن تزيد من تحسين وتطوير هيكل هذه الضريبة وتقوى إدراتها.

وبالنسبة للضرائب على الأرباح التجارية والمهن غير التجارية فإن المرونة الشاملة المخفضة تعكس آثار طريقة التقدير أو الربط الحكمى المستخدمة فى تحديد الأرباح الخاضعة للضريبة. ووفقا لهذه الطريقة قد تستخدم أرباح سنة كاملة لسنتين أو ثلاث سنوات. ومن هذا التحليل يتضح أن انخفاض الأهمية النسبية للضريبة على دخل الأفراد وانخفاض مرونتها الشاملة رغم فئاتها التصاعدية ينبغى أن يعزز الحاجة للقيام بتعديلات إصلاحية من شأنها أن تزيد من تحسين وتطوير هيكل هذه الضريبة وتقوى إدراتها.

وقد أصبحت الضرائب على السلع والخدمات أحد المصادر الرئيسية للحصيلة حيث أنها حققت حوالى ٦,١% من إجمالى الناتج المحلى فى عام ١٩٩٦/١٩٩٥. وتعكس هذه الزيادة الآثار الايجابية لحصيلة الضريبة العامة على المبيعات والتى بدأ العمل بها فى ١٩٩١. وعلى الرغم من بعض نواحى القصور فإنه يمكن القول بأن الضريبة حققت بالفعل توسيع الوعاء الاجمالى للسلع والخدمات الى حد زاد من فاعلية إدارتها، ومهدت الطريق لضريبة عامة على استهلاك السلع والخدمات تقوم على مبادئ وأسس الضريبة على القيمة المضافة.

ومما تجدر الاشارة اليه أن الحصيلة من الضرائب على السلع والخدمات تشمل حصيلة رسوم التمغة إذ أن النصيب الكبير من هذه الرسوم يتم تحصيله من صفقات وعمليات تخضع عادة للضريبة على الخدمات، كما أن الحصيلة المحققة من السلع الخاضعة لرسوم الانتاج (جدول رقم ١ من القانون) تدخل أيضا فى هذه المجموعة، ويرجع ذلك الى عدم وجود قانون خاص برسوم الانتاج والتى يتم تحصيلها حاليا ضمن الضريبة العامة على المبيعات.

ويلاحظ أنه فى خلال هذه الفترة قد زاد ايراد الرسوم والضرائب على الواردات من ٣,٢٦٦ مليون جنيه مصرى فى عام ١٩٩١/١٩٩٠ الى ٧,٩١١ مليون جنيه مصرى فى عام ١٩٩٦/١٩٩٥ أى بزيادة من ٣,٣% الى ٣,٥% من إجمالى الناتج المحلى. وقد حدثت هذه الزيادة على الرغم من تخفيض فئات التعريفة الجمركية المرتفعة وتخفيض متوسط التعريفة لدعم الصادرات وذلك لخلق حياد ضريبى نحو تخصيص الموارد وتوجيهها الى صناعات بديل الوارد. كما أن الزيادة النسبية فى الرسوم على الواردات تعكس، الى حد ما، أثر الرسوم الجمركية المفروضة كحد أدنى على كل الواردات مع بعض الاستثناءات القليلة. والجدير بالذكر أنه فى بداية الثمانينات كانت الايرادات المحققة من الرسوم على الواردات تزيد على الايرادات من الضرائب على السلع والخدمات. أما فى السنوات الأخيرة فقد حدث العكس حيث زاد الايراد من الضرائب على السلع والخدمات (٦,٧% من إجمالى الناتج المحلى) بدرجة ملحوظة عن الرسوم والضرائب على الواردات والتى تمثل فقط ٣,٥% ويرجع هذا التطور الى التغيير فى استخدام وسائل السياسة الضريبية المختلفة وتوجيهها لتحقيق الأهداف المختلفة التى يسعى الإصلاح الضريبى لتحقيقها. فقد أصبحت الضرائب على السلع

والخدمات المصدر الرئيسى للإيراد الضريبى الذى يمكن تحقيقه عن طريق إخضاع الواردات والسلع المنتجة محليا. كما أن دور الرسوم على الواردات قد اقتصر تدريجياً على القيام بدور الحماية.

وفى دراسة مقارنة بين الهيكل الضريبى المصرى والهياكل الضريبية لبعض دول البحر المتوسط وآسيا، وجد أنه على الرغم من أن مصر تعتبر ثانى الدول ذات أقل متوسط لدخل الفرد بين المجموعة إلا أنها قد قامت بتحقيق عبء ضريبى أعلى من الجزائر وسنغافورة وسوريا وتركيا. وباستثناء تركيا، حققت مصر أكبر نصيب من الضرائب على الدخل والأرباح حتى مع مقارنتها ببعض الدول المتقدمة والصناعية. وفى داخل هذه المجموعة من الضرائب، قامت مصر بتحصيل أكبر نسبة من قطاع الشركات، ويعكس ذلك أهمية إسهام قطاع البترول وقناة السويس والبنك المركزى المصرى. وعلى عكس النصيب الأكبر من الايراد المحصل من الشركات نجد أن الضريبة على دخول الأفراد قد حققت أقل نصيب من إجمالى الايراد الضريبى (٤,٥%) أو (٠,٧%) من الدخل القومى وذلك بالمقارنة مع الدول الأخرى. ومن الضرائب على السلع والخدمات تحقق مصر ٣٦% من ايرادها الضريبى الذى يقل عن مقابله فى الجزائر الذى يصل الى ٥٠% وحققت سوريا أقل نصيب من هذا المصدر مما يعكس غياب الضريبة العامة على المبيعات والاقتصار على رسوم الانتاج الانتقائية التى عادة ما تكون ذات فئات ضريبية مقطوعة تظل بدون تغيير لفترة زمنية طويلة، كما يعكس الاعتماد على سياسة تحديد الأسعار للسلع التى تنتجها المؤسسات العامة. وليس من الممكن فصل العنصر الضريبى عن الأثمان المقررة وبالتالى نجد فى سوريا أن الايرادات غير الضريبية تمثل حصة كبيرة من إجمالى الايرادات. وتحقق الرسوم والضرائب على الواردات

حوالى ٢٠% من حصيلة الضرائب وهى نسبة أعلى من بعض الدول الأوربية مثل قبرص واليونان وإيطاليا والبرتغال وأسبانيا، حيث لا تلعب الرسوم الجمركية دورا هاما كمصدر للإيراد، بسبب عدم وجود هذه الرسوم على المستوى الوطنى كضريبة مستقلة لاندماجها فى التعريفة الخارجية المشتركة للاتحاد الأوربى والمقتصرة على الحماية فحسب. كما أن ايرادات الرسوم الجمركية لا تعود الى الدول الأعضاء بل تذهب الى ميزانية الاتحاد، وهذا من شأنه أن يعطى فكرة مستقبلية عن دور هذه الرسوم الذى سوف يتقلص فى مصر عند تنفيذ اتفاقية المشاركة مع الاتحاد الأوروبى وغيرها من التجمعات الاقليمية أو الدول الأخرى.[1]

تطور حصيلة الضريبة العامة على المبيعات

بدراسة الإيرادات أو الحصيلة التى حققتها المكونات الثلاثية للضريبة العامة على المبيعات، نجد أنه قد زادت حصيلة رسوم الانتاج من ٢,٨١٥ بليون جنيه مصرى عام ١٩٩٢/١٩٩١ الى ٤,٩٧ بليون جنيه عام ١٩٩٦/١٩٩٥. غير أن الأهمية النسبية لهذه الرسوم قد انخفضت من ٤٤,٨% الى ٢٣,٤% من الحصيلة الكلية للضريبة العامة على المبيعات أو من ٢,٠٢% الى ١٠٦% من إجمالى الناتج المحلى.[2]

ويمكن تبرير هذا النقص بأن الزيادة فى الأهمية النسبية للمكونات الأخرى وخصوصا تلك المتعلقة بالخدمات والسع المصنعة محليا. كما أن

[1] د./ عبد المنعم عبد الرحمن: الضريبة العامة على المبيعات المصرية وامكانيات الأخذ بالضريبة على القيمة المضافة، المركز المصرى للدراسات الاقتصادية، ورقة عمل رقم (٢٢)، مارس ١٩٩٨. ص ٧.

[2] د./ عبد المنعم عبد الرحمن:الضريبة العامة على المبيعات المصرية وامكانيات الأخذ بضريبة القيمة المضافة....مرجع سابق. ص ٢٣.

الفئات النوعية أو المقطوعة التى تسرى على عدد من السلع مثـــل الشـــاى والسكر والأسيمنت... الخ، وترجع هذه الفئات الى عام ١٩٨١، وقـــد ظلـــت دون تغيير ومن ثم فقد تآكلت حصيلتها بسبب التضخم. وعلى ضــــوء هـــذه التطورات يمكن القول بضرورة إصلاح رسوم الانتاج وقصرها على التبـــغ والسجائر ومنتجات البترول والمشروبات وهى السلع التـــى تحقـــق الجـــزء الأكبر من حصيلة الجدول رقم (١) الوارد فى القانون والتى يمكن اخضاعها لفئات ضريبة نسبية أو فئات نوعية أو لفئات مركبة أو مزدوجـــة. ويكـــون تجديد هذه الفئات وفقا للحصيلة التى ينبغى تحقيقها من هذه السلع وكذا السعر النهائى المراد تحميله للمستهلك أو اعتمادا على كلا العنصرين. وفى نفـــس الوقت يمكن اخضاع بعض السلع الأخرى – مثل الشاى والسكر والأســـمنت – للضريبة العامة على المبيعات عن طريق حذفها من الجـــدول رقـــم (١) الوارد فى القانون. وهذا من شأنه أن يقلل الحاجة إلـــى إجـــراء تعديـــلات مستمرة فى الفئات السارية على هذه السلع والتى عادة ما تكون ضروريـــة لتعكس التغييرات فى الأسعار العامة والمحافظة على الأهمية النسبية للإيـــراد المحقق من هذه السلع. كما أن فى ذلك ما يؤدى الى معاملة مماثلـــة للســـلع المماثلة، فمثلا البن يخضع للضريبة بسعر ٥% فى حين يخضع الشـــاى أو السكر لفئات نوعية وثابتة لفترة طويلة.

أما بالنسبة للخدمات فعلى الرغم من دورها الهام فى الاقتصاد المصـــرى إلا أنها حققت نصيبا متواضعا من الحصيلة وصلت الى ٠,٣% من إجمـــالى الناتج المحلى عام ١٩٩٥/١٩٩٦، والإسهام المتواضع للخدمات فى الحصيلة إنما تعكس وعاءها الضيق لأنها – أى الخدمات – لا زالت تخضـــع علـــى أساس انتقائى وتقتصر على تلك الخدمات المنصوص عليها فى الجدول رقـــم (٢) الوارد فى القانون.

وأخيرا، فإن الحصيلة التى تحققها الضريبة على المبيعات من الـــواردات لا زالت تمثل نسبة ملحوظة حيث وصلت الى ٤,١٨% من إجمالى حصيلـــة الضريبة العامة على المبيعات عام ١٩٩٥/١٩٩٦ وذلك مقابل ٤٠,٦% عــام ١٩٩١/١٩٩٢، وهذه الأهمية تعكس الوعاء الضيق للمبادلات المحلية التى لا تزال مقصورة على التصنيع والخدمات الانتقائية.

هذا وترجع الأهمية النسبية لحصيلة الضريبة على المبيعات من الواردات الى اضافة رسوم الاستيراد الى وعاء ضريبة المبيعات، وذلك بالإضافة الـــى سريان الضريبة العامة على المبيعات على البيع الأول الذى يلى الاســـتيراد مباشرة رغم خضوع الواردات قبل الافراج عنها للضريبة على المبيعات مع السماح بالضريبة المحصلة عند مرحلة الاستيراد كخصـــم مـــن الضريبـــة المستحقة على البيع الأول.

وبدراسة التطور فى هيكل فئات الضريبة علـــى المبيعـــات والحصيلـــة المحققة من كل فئة، نجد أنه فى بداية العمـــل بالضريبـــة العامـــة علـــى المبيعات كانت هناك فئتان مرتفعتان (٢٠%، ٣٠%) مما يعكـــس محاولـــة التمييز فى العبء طبقا لمدى ضرورة الحاجة للسلع الخاضعة للضريبـــة أو كماليتها. ولتبسيط هيكل الأسعار تم توحيد الفئات المرتفعة فى فئـــة واحـــدة (٢٥%) ويجب ملاحظة أن الفئة العامة ١٠% حققت النســـبة العاليـــة مـــن الايراد والتى تصل الى ٩٣% من حصيلة الضريبة العامة علـــى المبيعـــات مؤكدة أن الجزء الأكبر من الحصيلة إنما يتحقق عن طريق الفئـــة العامـــة، وفى نفس الوقت ضآلة الحصيلة من الفئات العالية والمخفضة وبالتالى فـــإن دور هذه الفئات محدود فى تمييز العبء الضريبى.

الفصل الثانى

الهيكل التشريعى للضرائب فى مصر

أولا: الضرائب المباشرة

ثانيا: الضرائب غير المباشرة

الهيكل التشريعي للنظام الضريبي المصري حاليا

رغم تغير اتجاهات السياسة الاقتصادية منذ السبعينيات وما صاحب ذلك من تحولات هامة في النظام الاقتصادي المصري، لم يلحق التشريع الضريبي رغم تعديلاته المتتالية تغير كبير في اتجاه التعامل مع التطورات الاقتصادية والاجتماعية، سواء مانشأ عنها من مجتمع ضريبي جديد، أو ما اقتضته من دور مختلف للضريبة. واستمر اعتماد الدولة على سلاح الضرائب غير المباشرة لتعبئة الموارد المالية. وظل البطء هو السمة الغالبة في شأن اصلاح أوضاع الضرائب المباشرة حيث يكمن أحد أهم مواطن الضعف الرئيسية في النظام الضريبي المصري. وبرهنت الادارة الضريبية على أنها أضعف حلقة في عملية التطوير والاصلاح الضريبي، بما هو مشاهد من كثرة المنازعات وتراكم المتأخرات وانتشار الأنشطة غير الرسمية.[1]

ونعرض فيما يلي الهيكل التشريعي للضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة في مصر حسب أحدث التطورات.

أولا: الضرائب المباشرة

حدث تطور في ضرائب الدخل منذ الثلاثينيات وحتى بداية الثمانينيات.[2] حتى اتخذت خطوات عملية للتحول من نظام الضرائب النوعية الى نظام

---

[1] د./ جنات فاروق السمالوطي: الاصلاح المالي والضريبي.....ص ٢٢٦.

[2] د./ السيد عبد المولى: النظام الضريبي المصري، الجزء الأول: الضرائب المباشرة، دار النهضة العربية، القاهرة ١٩٩٠. ص ٥٠.

الضريبة الموحدة. والضريبة الموحدة علّى مجموع دخول الأشخاص الطبيعيين يقصد بها فرض ضريبة واحدة على جميع أنواع الدخول الخاصة بالشخص الطبيعى أيا كانت طبيعتها أو مصدرها، سواء كانت ناتجة من ثروات عقارية أو منقولة وسواء أكانت مستمدة من عمل أو رأس مال أو منهما ورأس المال كالأرباح التجارية والصناعية وأرباح المهن غير التجارية، وذلك بعد خصم كافة التكاليف اللازمة لانتاج هذه الدخول وبعض المصاريف التى لها صبغة شخصية كأقساط التأمين ومصاريف العلاج ومقابل نفقات المعيشة والأعباء العائلية.[1]

التطور التاريخى للضريبة الموحدة على الدخل فى مصر

صدر القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ بفرض عدة ضرائب على فروع الدخل هى الضرائب على ايرادات رؤوس الأموال المنقولة والأرباح التجارية والصناعية والمرتبات وما فى حكمها والمهن غير التجارية. وفرضت أيضا بمقتضى قوانين أخرى ضرائب على دخل الثروة العقارية (أطيان ومبانى). وصدر فى سنة ١٩٤٩ القانون رقم ٩٩ لسنة ١٩٤٩ بفرض الضريبة العامة على الايراد كضريبة تكميلية الى جانب الضرائب

د./ زين العابدين ناصر: النظام الضريبى المصرى، مطبعة المعرفة، القاهرة. ١٩٨٥. ص ٢٣.

د./ زكريا محمد بيومى: قانون الضرائب على الدخل: منشأة المعارف، الاسكندرية، ١٩٨٧. ص ١١٢.

[1] الضريبة الموحدة تختلف عما يطلق عليه الضريبة الواحدة أو الضريبة الوحيدة وهى التى تفرض على نوع واحد من الايرادات دون غيرها، مثل وفكرة الضريبة الوحيدة لتكون بمفردها نظاما ضريبيا انما هى فكرة خيالية ولم تتخذ لها مكانا فى التطبيق العملى. وكان الفيزيوقراط هم أول من نادى بالضريبة الوحيدة لاعتقادهم أن الأرض هى العنصر الوحيد المنتج للثروة، وأن الضريبة على الأراضى هى الضريبة الوحيدة. ثم نادى بعد ذلك آخرون بأن تكون الضريبة الوحيدة متمثلة فى الضريبة على رأس المال والتى يمكن أن تحل محل باقى أنواع الضرائب، ثم نادى البعض بأن تتخذ الضريبة الوحيدة شكل ضريبة على النشاط. وقد واجهن فكرة الضريبة الوحيدة الكثير من المعارضة لثقل عبئها على الممول ولاتزيد الحصيلة كثيرا وليست منتجة ولاتحقق العدالة بين الممولين، فهى ضريبة ظالمة. أنظر فى ذلك: يونس محمد البطريق: أصول الأنظمة الضريبية، مدخل لدراسة الأنظمة الضريبية، المكتب المصرى الحديث، الاسكندرية ١٩٦٦. ص ١٢-ص ١٧.

النوعية على فروع الدخل.[1] ومنذ منتصف الخمسينيات للقرن العشرين ظهرت آراء في المؤتمرات العلمية واللجان الحكومية المعنية بالضرائب تدعو الى تطبيق الضريبة الموحدة على الدخل فى مصر.[2]

وصدر قانون الضرائب على الدخل رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ وقد أعتبر مرحلة انتقالية لفرض الضريبة الموحدة على الدخل.[1] ويتضح ذلك مما يلى:

---

[1] د./ عادل أحمد حشيش: الوسيط فى الضرائب على الدخل. المعاملة الضريبية لدخول الأشخاص الطبيعيين وما يلحق بها من أرباح شركات الأموال وفقا لأحكام التشريع الضريبى المصرى، دار الجامعات المصرية. الأسكندرية. ١٩٨٨. ص ٤٣.

[2] فى سنة ١٩٥٥ أصدر مؤتمر الغرف التجارية المنعقد بالقاهرة توصية بالعمل على ادخال نظام الضريبة الموحدة ذات الأسعار التصاعدية، تطبق على جميع الممولين مهما كانت مصادر ايراداتهم. ونادى بتطبيق الضريبة الموحدة المؤتمر التجارى الأول سنة ١٩٥٦. وفى سنة ١٩٥٧ أوصى مؤتمر المحاسبين والمراجعين الى أن الأخذ بالضريبة الموحدة أفضل من الأخذ بالضرائب النوعية، الا أن تنفيذها يتطلب فترة انتقالية لتصفية المتأخرات واعداد التشريع المناسب ونشر الوعى الضريبى بين الممولين واعداد جهاز ادارى على درجة عالية من الكفاءة. كما أقترح فى بداية الستينيات الأخذ بنظام الضريبة الموحدةعلى الدخل بدلا من الضرائب النوعية، راجع مثلا فى ذلك: تقرير لجنة الضريبة الموحدة المشكلة بالقرار الوزارى رقم ٤٧ لسنة ١٩٦١ حول نظام الضرائب فى كندا، وتقرير لجنة بحث نظام الضرائب المشكلة بالقرار الوزارى رقم ١٥٢ لسنة ١٩٥٩، تقرير مرفوع لوزير الخزانة فى ١٩٦٠/٣/٢.
وفى المؤتمر الضريبى الثانى سنة ١٩٦٤نودى بتطبيق الضريبة الموحدة بعد اتخاذ الاجراءات الضرورية الكفيلة لنجاح تطبيقها وعدم تأثر الحصيلة بتغيير النظام. ومن الدراسات التى تناولت هذا الموضوع فى أعمال هذا المؤتمر أنظر على سبيل المثال: دراسة الأستاذ محمود رياض عطية: نظام الضريبة الموحدة ومدى ملاءمته لمجتمعنا الاشتراكى، فى مصلحة الضرائب: المؤتمر الضريبى الثانى، القاهرة ١٩٦٤، ص ٣٤١-٣٦٤.
وفى بداية السبعينيات أوصت بعض الدراسات باتباع نظام الضريبة الموحدة على الدخل بدلا من نظام الضرائب النوعية، أنظر على سبيل المثال: أمين عبد الفتاح سلام: السياسة الضريبية للدول المتخلفة، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٧٠. ص ٣٥٤.

وفى مؤتمر التنمية الادارية سنة ١٩٧٩ صدرت توصية بالأخذ بالضريبة الموحدة. وطالب المؤتمر الضريبى الأول لكلية التجارة جامعة عين شمس سنة ١٩٩٠ والمؤتمر الضريبى الأول لجمعية الضرائب المصرية سنة ١٩٩١ بتهيئة نجاح تطبيق الضريبة الموحدة ووجود فترة انتقالية قبل تطبيقها. وعلى الصعيد الرسمى أصدر وزير الخزانة القرار الوزارى رقم ٤٧ لسنة ١٩٦١ بتشكيل لجنة لبحث أنظمة الضريبة الموحدة فى بعض الدول للاستفادة منها فى مصر . وفى ١٨ أغسطس ١٩٨٧ أوصى مجلس الشعب عند عرض مشروع قانون العدالة الضريبية بضرورة الانتقال الى نظام الضريبة الموحدة واعتبار القانون رقم ٦٤ لسنة ١٩٨٧ بشأن العدالة الضريبية قانونا مؤقتا بحكم الوضع الضريبى فى مصر لمدة عامين تعد الحكومة خلالها مشروعا لقانون الضريبة الموحدة. وعند عرض مشروع قانون الضرائب على الدخل رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ على مجلس الشورى طالبت لجنة الشئون المالية والاقتصادية بالمجلس بادخال نظام الضريبة الموحدة على الدخل فى النظام الضريبى المصرى تمشيا مع الاتجاهات الحديثة فى أغلب دول العالم.
راجع فى ذلك د./ زكريا محمد بيومي: موسوعة الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين والمواد الملحقة بها، علم الكتب، القاهرة ١٩٩٤. ص ٦ وبعدها.

١.فرق القانون بين الضرائب التى يخضع لها الأشخاص الطبيعيون من ناحية، وبين الضريبة على أرباح شركات الأموال من ناحية أخرى.

٢.أولى القانون أهمية خاصة لامساك الممولين لدفاتر منتظمة.

٣.اعتنق المشرع مبدأ وحدة الاقرار بالنسبة للممولين متعددى النشاط الخاضعين لعدة ضرائب نوعية (مادة ١٥٠).

٤.أخذ المشرع بمبدأ وحدة الربط (مادة ٢٧).

الى أن صدر القانون رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ بتعديل بعض أحكام قانون الضرائب على الدخل الصادر بالقانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١.

وسنتناول بالعرض والتحليل الضرائب المباشرة فى مصر حتى أحدث التعديلات فى التشريع الضريبى.

(١) ايرادات رؤوس الأموال المنقولة

أخضع المشرع ايرادات رؤوس الأموال المنقولة التى يحصل عليها الأشخاص الطبيعيون للضريبة الموحدة، أما تلك التى يحصل عليها الأشخاص الاعتباريون فقد أخضعها المشرع للضريبة على أرباح شركات الأموال.

---

[1] جاء فى المذكرة الايضاحية لهذا القانون أنه روعى عند وضعه ادخال تصورات جديدة لضرائب الدخل تمهيدا للأخذ بنظام الضريبة الموحدة بعد فترة انتقالية بحيث يصبح الانتقال اليها أمرا يسيرا.

أولا: الايرادات الخاضعة للضريبة:

لم يضع المشرع الضريبى تعريفا للمقصود بالقيم المنقولة، واكتفى بتعداد ايرادات رؤوس الأموال المنقولة التى تسرى عليها الضريبة الموحدة وذلك على النحو التالى:

١.العوائد وغيرها مما تنتجه السندات وأذون الخزانة.

٢.عوائد القروض على اختلاف أنواعها.

٣.توزيعات الشركات والمنشآت التى لاتعمل فى مصر.

٤.عوائد ويرادات القيم المالية الأجنبية.

٥.عوائد الديون والودائع والتأمينات.

٦.مقابل حضور مساهمى الشركات فى جمعياتها العمومية.

٧.مكافآت أعضاء مجالس الادارة وأعضاء مجالس الرقابة أو المراقبة.

٨.بدلات التمثيل والاستقبال التى يحصل عليها أعضاء مجلس الادارة.

ثانيا: سعر الضريبة الذى يسرى على ايرادات رؤوس الأموال المنقولة:

حددت المواد من ٩ الى ١٣ من القانون السعر الذى يتم حجزه وفاء للضريبة بنسبة ٣٢%، ومن ثم فان هذا الايراد يخضع لسعر مقطوع ونهائى قدره ٣٢%.

ثالثا: الايرادات المعفاه من الضريبة:

نظم المشرع عدة اعفاءات من الضريبة فى المادة الثامنة من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ على النحو التالى:

١.العوائد المستحقة على بعض وسائل الدفع الأجنبية.

٢.العوائد المستحقة على أرصدة الحسابات الحرة والخاصة.

٣.عوائد السندات التى تصدرها بعض البنوك.

٤.عوائد الودائع وحسابات التوفير.

٥.المزايا النقدية أو العينية التى يحصل عليها المستأمن أو المدخر.

(٢) ايرادات النشاط التجارى والصناعى

أدخل المشرع تعديلات جزئية فيما يخص أحكام تحديد ايرادات النشاط التجارى والصناعى الداخلة فى وعاء الضريبة وتحصيلها، وأهمها مايلى:

١.استحدث القانون اخضاع حصة الشريك الوصى فى شركات التوصية البسيطة للضريبة.

٢.استحدث القانون اخضاع الاتاوات على اختلاف أنواعها وصورها للضريبة بذات الأحكام التى تسرى على المبالغ التى تدفع لأى شخص طبيعى أو شركة أشخاص على سبيل العمولة او السمسرة غير المتصلة بمباشرة المهنة.

٣.استحدث القانون نصا يخضع للضريبة ايـرادات رؤوس الأمـوال المنقولة المنصوص عليها فى المادة السادسة من القـانون الداخلـة فـى ممتلكات المنشآت الفردية أو شركا الأشخاص.

٤.يخصم ٢٥% من تكلفة الآلات والمعدات الجديدة أولا ثم يحسـب الاستهلاك الحقيقى على الرصيد المتبقى من التكلفة.

٥.رفع قيمة رأسمال المنشآت التى تلتزم بالخصم الى ٢٠ ألف جنيـه بدلا من ٥ آلاف جنيه.

أولا: ايرادات النشاط التجارى والصناعى الخاضعة للضريبة:

حدد المشرع ايرادات النشاط التجارى والصناعى الخاضعـة للضريبـة الموحدة فى المواد من ١٥ الى ٢٥، ويمكن تعدادها على النحو التالى:

١.أرباح أصحاب المهن والمنشآت التجارية أو الصناعية.

٢.أرباح المنشآت المشتغلة فى مصر.

٣.أرباح أعمال الوساطة.

٤.العمولة والسمسرة العارضة.

٥.أرباح تاجير محل تجارى أو صناعى أو آلات ميكانيكية وكهربية.

٦.الأرباح الناتجة من بيع الأصول الرأسمالية.

٧.أرباح تشييد العقارات أو شرائها بقصد بيعـها، وأربـاح تقسـيم أراضى البناء والتصرف فيها.

٨.قيمة التصرف فى العقارات المبنية والأراضى داخل كردون المدينة.

٩.الأرباح الناتجة من تأجير الوحدات السكنية المفروشة.

١٠.أرباح منشآت استصلاح أو استزراع الأراضى.

١١.أرباح مشروعات تربية الدواجن والمواشى والثروة السمكية.

١٢.ايرادات رؤوس الأموال المنقولة المتصلة بمباشرة المهنة.

ثانيا: سعر الضريبة:

أبقى القانون الضريبة الموحدة رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ على سعر الضريبة كما وردت فى القانون السابق. وقد مر تحديد سعر الضريبة على ايرادات النشاط التجارى والصناعى بمراحل عدة فقد كان سعر الضريبة نسبيا قبل صدور القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١، وكان يعادل السعر النسبى المفروض على ايرادات رؤوس الأموال المنقولة فى ذلك الوقت وهو ١٧%. ثم أخذ المشرع فى القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ بنظام السعر التصاعدى على الوجه التالى: ٢٠% على الألف جنيه الأولى. ٢٣% على الألف وخمسمائة جنيه التالية. ٢٧% على الألفين جنيه التالية. ٣٢% على مازاد على ذلك.

ثم صدر القانون رقم ٨٧ لسنة ١٩٨٣، الذى تضمن تعديل المادة رقم ٣١ من الاقنون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ لتصبح أسعار الضريبة تصاعدية على الوجه التالى: ٢٠% على الألف جنيه الأولى. ٢٣% على الألف وخمسمائة جنيه التالية. ٢٧% على الألفين جنيه التالية. ٣٢% على الألفين وخمسمائة

جنيه التالية. ٣٥% على الثلاثة آلاف جنيه التالية. ٣٨% على الثلاثـة آلاف وخمسمائة جنيه التالية. ٤٠% على مازاد على ذلك.

ويلاحظ أن المشرع قد زا من أسعار الضريبة بدءا من الشريحة الرابعـة حتى آخر الشرائح، وبعد أن كانت الأسعار الضريبية تنتهى عند سعر ٣٢% أصبحت تنتهى عند سعر ٤٠%، وهو مايشير الى رغبة المشرع فى زيـادة الأسعار الضريبية على شرائح الدخل العليا الخاضعة لهذه الضريبة.[١]

<u>ثالثا: الاعفاءات الموضوعية من الضريبة:</u>

يقصد بالاعفاءات الموضوعية من الضريبة تلك الاعفاءات التـى تتعلـق بطبيعة النشاط المولد للربح والتى يقررها المشـرع لأسـباب اقتصاديـة أو أسباب اجتماعية.

والمهن والمنشآت التى تتمتع بالاعفاءات الموضوعية هـى كمـا يلـى:[٢] مشروعات تربية النحـل، ومنشـآت اسـتصلاح واسـتزراع الأراضـى، ومشروعات الانتاج الداجنى وحظائر المواشى وتسمينها ومشروعات صيـد الأسماك، ومشروعات مراكب الصيد، وصناديق التأمين الخاصة.

---

[١] د/ محمد حاتم عبد الكريم: السياسة الضريبية فى التشريع المصرى، دراسة وتحليل وتقويم، مكتبة جامعة طنطا ١٩٩٢.

[٢] د.م السيد عطية عبد الواحد: شرح قانون الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين، والضريبة على أرباح شركات الأموال (القانون رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣) - دراسة مقارنة بالفكر الاسلامى، دار النهضة العربية ١٩٩٥. ص ٢٢٧.

(٣) المرتبات وما فى حكمها

أولا: الايرادات الخاضعة للضريبة:

جاء تحديد الايرادات الخاضعة للضريبة بالنسبة للمرتبات ما فى حكمها على النحو التالى:

١. المرتبات وما فى حكمها والماهيات والأجور والمكافآت والايرادات المرتبة لمدى الحياه.

٢. مرتبات ومكافآت رؤساء وأعضاء مجالس الادارة فى شركات القطاع العام.

٣. مرتبات ومكافآت رؤساء وأعضاء مجالس الادارة من غير المساهمين فى شركات قطاع الأعمال العام.

٤. مايحصل عليه مقابل العمل الادارى كل من رؤساء وأعضاء مجلس الادارة والمديرين بشركات المساهمة بالقطاع الخاص، الذين لاتزيد مساهماتهم فى راس مال الشركة على القدر الذى يتطلبه القانون بالنسبة لعضوية مجلس الادارة.

ثانيا: سعر الضريبة:

تطبق الضريبة على صافى الايراد كما يلى:

الشريحة الأولى: حتى مايعادل ٢٠ ألف جنيه مصرى سنويا بسعر ١%.

الشريحة الثانية: أكثر مما يعادل ٢٠ ألف جنيه مصرى سنويا وحتى مايعادل ٤٠ ألف جنيه مصرى سنويا بسعر ٢%.

الشريحة الثالثة: أكثر مما يعادل ٤٠ ألف جنيه مصرى سنويا سنويا بسعر ٣%، وتحدد قيمة التعادل بالجنيه المصرى على أساس سعر الصرف عند بدء كل سنة تعاقد، وتسدد الضريبة بالجنيه المصرى.

ثالثا: الاعفاءات المقررة من الضريبة:

وتتمثل هذه الاعفاءات فيما يلى: أجور عمال اليومية، واشتراكات التأمين الاجتماعى وأقساط الادخار، واشتراكات صناديق التأمين الخاصة، وأقساط التأمين على الحياه والتأمين الصحى، والايرادات المرتبة لمدى الحياه التى تؤديها شركات التأمين، ومقابل الحصول على ايراد والاعفاء الشخصى، وتصاريح وتذاكر السفر المجانية.

(٤) ايرادات المهن غير التجارية

مر التنظيم الضريبى للضريبة على المهن غير التجارية بأربعة مراحل كما يلى:

المرحلة الأول: من أول فبراير سنة ١٩٣٩ حتى آخر ديسمبر ١٩٥٠، وكانت الضريبة أثناءها مفروضة على أساس المظاهر الخارجية، وعلى أرباح مهن محددة على سبيل احصر.

المرحلة الثانية: من أول يناير ١٩٥١ حتى آخر ديسمبر سنة ١٩٥٤، وكانت الضريبة خلالها تسرى على أساس الأرباح الفعلية، كما أنها جعلت

الى جانب ذلك ضريبة القانون العام تسرى على أرباح كل مهنة أو نشاط لاتسرى عليه ضريبة أخرى.

المرحلة الثالثة: من أول يناير ١٩٥٥ حتى آخر ديسمبر سنة ١٩٥٩ وكانت الضريبة خلالها مفروضة على أساس التقدير الجزافى بالنسبة الى بعض الممولين، وعلى أساس الأرباح الفعلية بالنسبة الى باقى الممولين، وظلت ضريبة القانون العم.

المرحلة الرابعة: من أول يناير ١٩٦٠ وفيه الغى نظام التقدير الجزافى وأصبحت الضريبة تسرى بالنسبة لجميع الممولين عل أساس الأرباح الفعلية وطلت ضريبة القانون العام.

واضطرد التنظيم الضريبى لهذه الضريبة قائما على الأسس التى أرسيت فى المرحلة الرابعة سواء كان ذلك فى ظل القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ وكذلك الأمر فى القانون الحالى رقم ١٥٧ لسنة ١٩٩٣.

أولا: الايرادات الخاضعة للضريبة:

طبقا لنص المادة ٦٦ تسرى الضريبة على صافى أرباح المهن الحرة وغيرها من المهن غير التجارية التى يمارسها الممول بصفة مستقلة، ويكون العنصر الأساسى فيها العمل، اذا كانت ناتجة عن مزاولة المهنة أو النشاط فى مصر، أو مزاولة المهنة فى الخارج اذا كان المركز الرئيسى أو الدائم لمباشرة الممول للمهنة فى مصر. ومن أمثلة المهن غير التجارية التى تخضع أرباحها للضريبة المهن التالية: المحاماه - الطب - الهندسة - الصحافة - تأليف المصنفات العلمية والأدبية بما فى ذلك القاء الأحاديث الفنية أو العلمية أو الأدبية - المحاسبة والمراجعة - الخبرة والتثمين -

الترجمة - القراءات والتلاوة الدينية - الرسم والتصوير والنحت والخط - الغناء والتلحين والرقص والتمثيل والاخراج والتصوير السينمائى وتأليف المصنفات الفنية وغيرها من المهن السينمائية والتلفزيونية والاذاعية والمسرحية - عرض الأزياء - التخليص الجمركي - الأشخاص الطبيعيون الذين يزاولون مهنة القبانة - النسخ على الآلة الكاتبة

كما يطبق حكم المادة ٦٦ على على أية ايرادات ناتجة من أية مهنة أو نشاط غير منصوص عليها فى المادة الخامسة من القانون.

ثانيا: سعر الضريبة:

أبقى القانون الضريبة الموحدة رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ على سعر الضريبة كما وردت فى القانون السابق. فبعد تصفية وعاء الضريبة وخصم الاعفاءات المقررة، نص المشرع فى المادة ٧٥ من القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ على سعر الضريبة على أرباح المهن غير التجارية. ويلاحظ على هذا السعر أنه تصاعدى، وقد رفع المشرع من أسعار الضريبة على كل شريحة، وضغط عدد الشرائح الى أربع بدلا من خمس شرائح، وأسعرا الضريبة هى كما يلى: ١٨% عن الألف جنيه الأولى. ٢٠% عن الألف وخمسمائة جنيه التالية. ٢٥% عن الألفين جنيه التالية. ٣٠% عما زاد عن ذلك.

ثالثا: الاعفاء من الضريبة:

قرر المشرع عدة اعفاءات بالنسبة لايرادات المهن غير التجارية وذلك ابتغاء تحقيق أهدف متعددة اقتصادية وعلمية واجتماعية وغيرها، وتتمثل هذه الاعفاءات فيما يلى: المنشآت الزراعية، والجمعيات التى لاتستهدف الربح، والمعاهد العلمية، وأصحاب المهن الحرة المقيدين فى نقابات، وأرباح التأليف

والترجمة، وأرباح مؤلفات أعضاء هيئة التدريس بالجامعات والمعاهد، وأرباح الفنانين التشكيليين.

(٥) ايرادات الثروة العقارية

أولا: الايرادات الخاضعة للضريبة:

تسرى الضريبة الموحدة على ايرادات الثروة العقارية ، وهى ايرادات الأراضى الزراعية، وايرادات العقارات المبنية.

ثانيا: سعر الضريبة على العقارات المبنية:

قرر المشرع سعرا للضريبة على العقارات المبنية يتناسب مع طبيعة العقارات المبنية، وجاء تحديد سعر الضريبة فى المادة ١٢ من القانون على النحو التالى:

١- ١٠% من القيمة الايجارية السنوية بالنسبة للمساكن التى لايتجاوز فيها متوسط الايجار الشهرى للحجرة بالوحدة السكنية على ثلاثة جنيهات.

٢- ١٥% من القيمة الايجارية السنوية بالنسبة للمساكن التى لايزيد فيها متوسط الايجار الشهرى للحجرة بالوحدة السكنية على ثلاثة جنيهات ولايتجاوز خمسة جنيهات.

٣- ٢٠% من القيمة الايجارية السنوية بالنسبة للمساكن التى لايتجاوز فيها متوسط الايجار الشهرى للحجرة بالوحدة السكنية على خمسة جنيهات ولايتجاوز ثمانية جنيهات.

٤- ٣٠% من القيمة الايجارية السنوية بالنسبة للمساكن التى لايتجاوز فيها متوسط الايجار الشهرى للحجرة بالوحدة السكنية على ثمانية جنيهات ولايتجاوز عشرة جنيهات.

٥- ٤٠% من القيمة الايجارية السنوية بالنسبة للمساكن التى لايتجاوز فيها متوسط الايجار الشهرى للحجرة بالوحدة السكنية على عشرة جنيهات.

وفى جميع الأحوال يستبعد ٢٠% من قيمة الايجار السنوية مقابل جميع المصروفات التى يتكبدها المالك بما فيها مصاريف الصيانة.

ثالثا: الاعفاءات من الضريبة:

قرر المشرع عدة اعفاءات مستديمة تشجيعا لأغراض وأهداف معينة تستخدم فيها تلك العقارات المبنية، أو مراعاة صفة المالك، أو مجاراة لاعتبارات العرف الدولى، أو نظرا لضآلة القيمة الايجارية للعقار. كذلك خرج المشرع الضريبى المصرى على صفة العينية التى تتصف بها الضريبة على العقارات المبنية وقرر عدة اعفاءات شخصية مراعاة منه للظروف الشخصية للممول وتخفيفا لأعباء المعيشة عن أصحاب الدخول المحدودة.

ثانيا: الضرائب غير المباشرة

وتشمل هذه الضرائب فى مصر الضريبة الجمركية وضريبة الدمغة وضريبة التضامن الاجتماعى وضريبة الشهر والتوثيق والضريبة العامة على المبيعات، ونتناولها فيما يلى:

(١) الضريبة الجمركية

الضريبة الجمركية هى تلك الضريبة المفروضة على دخـــول البضـــائع أراضى الجمهورية أو خروجها منها. وتتميز بأنها مـــن الضرائـــب غـــير المباشرة المفروضة على انتقال رأس المال فى شكل بضائع، وهو مـــايعكس كمظهر خارجى ثروة صاحب هذه البضائع. وهى ضريبة عينية واقليميـــة. وينظم هذه الضريبة قانون الجمارك رقم ٦٦ لسنة ١٩٦٣.

نطاق سريان الضريبة:

كقاعدة عامة تخضع كافة البضائع الواردة للضريبة الا مايستثنى بنـــص خاص، ولا تخضع البضائع المصدرة للضريبة الا ما ينص المشـــرع علـــى خضوعه على سبيل الحصر. وأخضع المشرع كل أصحاب البضائع الداخلـة أو الخارجة من مصر للضريبة دون استثناء.

سعر الضريبة الجمركية:

نص المشرع على أن يقوم رئيس الجمهورية بقرار منه بتحديد التعريفـــة الجمركية، وصدر القرار رقم ٥١ لسنة ١٩٨٦ بالتعريفة الجمركية. وأجـــاز المشرع فى المادة ٧ فرض ضريبة اضافية لاتقل عـــن ٢٥% مـــن قيمـــة البضائع التى يكون منشؤها أو مصدرها دولا لم تبرم مع مصـــر اتفاقيـــات تجارية تتضمن شرط الدولة الأولى بالرعاية.

الاعفاءات الجمركية:

وينظمها القانون رقم ١٨٦ لسنة ١٩٨٦ بشأن تنظيم الاعفاءات الجمركية، وقد ورد بالمادة ٦ منه أنه لتشجيع الصناعة الوطنيـــة يتـــم تحصيـــل كـــل

الضريبة على السلع التى ترد كاملة الصنع، أما المفككة فتخفض الضريبة ٢٠% اذا كانت الأجزاء تمثل كل سلعة، وتزايد الخفض مع زيادة نسبة الأجزاء المحلية حتى يصل الى ٧٥% من الضريبة الجمركية المستحقة. كما أجاز المشرع فى القوانين االمتعاقبة للاستثمار والمناطق الحرة، وآخرها القانون رقم ٨ لسنة ١٩٨٧ بشأن حوافز الاستثمار، انشاء مناطق حرة لاتسرى علها الضرائب الجمركية، وذلك لتشجيع صناعات التصدير. وباضافة الى ذلك فقد قنن المشرع فى المواد ٩٨-١٠٦ من قانون الجمارك رقم ٦٦ لسنة ١٩٦٣ بعض النظم الجمركية الخاصة التى تشجع التصدير وهى:

نظام السماح المؤقت:

ويخص حالة المواد الأولية المستوردة بقصد تصنيعها فى مصر، وكذا الأصناف المستوردة لاصلاحها أو استكمال صنعها، وهى معفاه من الضرائب الجمركية ومن تراخيص الاستيراد والتصدير، ويشترط اعادة تصديرها خلال سنه ويعتبر التصرف فيها داخل البلاد تهريبا.

نظام الدروباك:

ويسمى أيضا بنظام اعادة التصدير، وهو خاص بالمواد الواردة لتصنيعها أ اصلاحها أ و تكملة صنعها فى مصر، ويشترط اعادة تصديرها خلال سنة. وتحصل الضريبة عند دخول السلعة وترد عن اعادة التصدير، لذا يعد التصرف يها داخل البلاد لايعد تهريبا.

نظام الافراج المؤقت:

ويشمل كافة البضائع الواردة وهى تصفى مؤقتا فى الأوضاع وبالشروط التى يحددها وزير المالية. ويعاد خروج البضاعة مثل سيارة الأجنبى الذى يعود لبلاده، أو تسدد الضريبة الجمركية خلال أجل معين.

الضرائب الجمركية ومعدلات الحماية الفعلية:

الغرض التقليدى للتعريفة الجمركية هو توليد ايرادات للخزانة العامة، وفى الدول النامية غالبا ماتمثل الضريبة الجمركية مصدرا هاما للايرادات العامة. كما تفرض القيود الجمركية وغير الجمركية على الواردات من أجل حماية الصناعة الوطنية ضد المنافسة الواردة مع السلع الأجنبية. وبغض النظر عن أهداف هذه القيود فانها تؤدى فى نهاية الأمر الى تقييد سعر وكمية وجودة السلع المستوردة، وينتج عن ذلك انخفاض درجة المنافسة فى السوق المحلية، مما يؤدى الى محاباة المنتجين المحليين على حساب المستهلكين.

وفى مصر كانت الحماية الجمركية فى قمتها، ومع انتهاج برنامج الاصلاح الاقتصادى فى بداية التسعينيات طبق التحرير التدريجى للتجارة الخارجية، وخفض التعريفة الجمركية له تأثير مباشر على الصناعة الوطنية ويتوقع رفع قدراتها التنافسية فى ظل تحرير التجارة، خاصة اذا ارتفعت قدرة الصناعة المصرية على استيعاب التكنولوجيا المتطورة. ومعدل الحماية عبارة عن مقدار الزيادة فى سعر السلعة المستوردة وتلك المنتجة محليا بالنسبة الى سعرهاالاستيرادى عند حدود الدولة. والزيادة السعرية تمثل مقدار الحماية السوقية المقدمة للمنتجين المحليين، وهذه الزيادة تمثل معدل التعريفة الجمركية مالم تكن هناك عوائق أخرى على التجارة. أما معدل

الحماية الفعلى فهى نسبة الزيادة فى القيمة المضافة المحلية، وهو عبارة عن النصيب الذى يحصل عليه الصانع المحلى ومن يعمل لديه. وبمعنى آخر فان معدل الحماية الفعلى هو الزيادة النسبية فى القيمة المضافة فى اقتصاد يتم حمايته بالجمارك منسوبة الى القيمة المضافة مقومة بأسعار التجارة الحرة، أى بأسعارها عند حدود الدولة.

وقد أجريت دراسة لحساب معدلات الحماية الفعلية فى الصناعة المصرية، وبينت أن هيكل التعريفة الجمركية مازال منحازا ضد الصادرات، ومعنى ذلك أن المنتج المصرى يفضل البيع فى السوق المحلى وبالتالى احلال الواردات الاستهلاكية والاعتماد على استيراد السلع الرأسمالية من الخارج.[١]

وقد وجد أن معدلات الحماية الفعلية أعلى كثيرا من المعدلات الاسمية، فالمعدل الفعلى للحماية يأخذ فى الاعتبار مستلزمات الانتاج، والقيمة المضافة مقومة بأسعار محلية وأسعار عالمية، باعتبار أن الخلاف بينهما يرجع لخلاف فى سعر الضريبة الجمركية، والتفاوت فى السعر العالمى للمنتج النهائى أو مستلزمات الانتاج يرجع الى التعريفة الجمركية.

كما وجد أن معدلات الحماية الاسمية تصل فى المتوسط الى ٧% فى الزراعة، ٢٧% فى الصناعة التحويلية، باستثناء المشروبات الكحولية

---

[١] أنظر فى ذلك الدراستان اللتان تم اجراؤهما فى اطار مشروع تحليل واصلاح السياسات الاقتصادية والتنمية، ممول من الوكالة الأمريكية للتنمية الدولية بالقاهرة (USAID) حول معدلات الحماية الفعلية فى مصر:
Development Economic Policy Reform Analysis Project DEPRA Project), US Agency for International Development: Effective Rates of Protection in Egypt, Cairo, September 1998.
Hanaa Kheir-El-Din: The Current Tariff Regime and Proposal or Reform in Egypt, Cairo, June 1998.

(حوالى ٨٠٠%) وتكرير البترول. والحماية الفعلية أعلى بكثير لأن الأنشطة تحظى بحماية على منتجاتها أعلى مما يحظى بها مستلزمات الانتاج، ويصل المتوسط العام الى حوالى ٣٠,٥%. والحماية الفعلية أعلى من الحماية الاسمية فى جميع الأنشطة الاقتصادية، فيما عدا بعض الاستثناءات مثل صناعة الآلات والمعدات التى تتمتع بمعدل حماية فعلى أقل أو مساوى للحماية الاسمية.

وتخفيض التعريفة الجمركية يعمل على ايجاد أكبر قدر من المنافسة فى السوق المحلى، وذلك من أجل رفع مستوى معيشة المواطنين، وكان التدرج فى حفض التعريفة الجمركية يستهدف الزام الصناعة المحلية أن توفق أوضاعها وتتكيف مع الظروف الجديدة بالتدريج لترفع قدرتها على المنافسة برفع مستوى الجودة وتطبيق المواصفات العالمية. ومنذ سنة ١٩٩٦ أجرى تخفيض عام فى التعريفة الجمركية من ٤٠% الى ٣٠% ثم ٢٥% ثم ١٠% حتى ١%، وسلع معفاه مثل السلع الزراعية.

والخفض المتتالى للتعريفة الجمركية أدى الى ارتفاع التضخم الداخلى، ولاتوجد غير سلعة واحدة عليها قيد كمى وهى الملابس الجاهزة، ولذلك يتم تهريبها. فمن المعروف أن الحظر الكمى أو ارتفاع سعر الضريبة الجمركية يؤدى الى التهريب لتفادى الضريبة الجمركية والرسوم وضريبة المبيعات، مما يضر بالصناعة الوطنية.

(٢) الضريبة العامة على المبيعات

طبقت الضرائب السلعية غير المباشرة فى مصر منذ أوائل القرن العشرين، بأن فرضت ضرائب الانتاج على المنسوجات عام ١٩٠١، واتسع

نطاقها بعد ذلك لتشمل الكحول والخمور والبنزين.[1] وتعـــددت مثـل هـذه الضرائب تحت مسميات مختلفة من رسوم انتاج ورسوم استهلاك وفـــروق أسعار واتاوات وضريبة جهاد اضافية. ثم نظمت هذه الضرائـــب المســماه برسوم بقانون الضريبة على الاستهلاك رقم ١٣٣ لسنة ١٩٨١. وتمشيا مـع اجراءات الاصلاح الاقتصادى صدر قانون الضريبة العامة على المبيعـــات رقم ١١ لسنة ١٩٩١، ولاذى نص على الغاء ضريبة الاستهلاك رقـم ١٣٣ لسنة ١٩٨١.

وعاء الضريبة:

الضريبة العامة على المبيعات هى ضريبة غير مباشرة مفروضة علـــى كافة السلع المصنعة محليا والمستوردة والخدمات المنصوص عليـــا، متـى كانت موجهة للاستهلاك المحلى، عن البيع. وهى ضريبة عينية حيث لامحل فيها للنظر الى أى اعتبارات شخصية أو مهنية متعلقة بالممول. كمـــا أنـــها ضريبة اقليمية وغير سنوية، وتحصل مسبقا قبل بيع السلعة فعلا للمستهلك.

ويتضمن وعاء الضريبة العامة على المبيعات كافة السلع المصنعة محليا، وكافة السلع المستوردة، وبعض الخدمات المنصوص عليها فى القانون علــى سبيل الحصر.

سعر الضريبة:

السعر العام للضريبة هو ١٠% ، بسعر نسبى نوعى، على كافــة الســلع الخاضعة للضريبة فيما عدا السلع المنصوص عليها على ســـبيل الحصـــر.

---

[1] د./ زكريا بيومى: شرح قانون الضريبة العامة على المبيعات، القاهرة ١٩٩١. ص ٥.

وسعر الضريبة على الخدمات المحددة على سبيل الحصر ٥% مـــن قيمـة الفاتورة أو الفاتورة أو العقد.

الاعفاء من الضريبة:

نص قانون ضريبة المبيعات فى المادة ٢ على خضوع السلع والخدمـات المصدرة للخارج بسعر صفر%. كما منح المشرع رئيس الجمهورية سـلطة اعفاء بعض السلع من الضريبة وتعديل سعر الضريبة على بعض السلع مثل السلع الضرورية والسلع المرتبطة بنشر التعليم والثقافة.

ونظم المشرع فى المواد ٢٤-٣٠ الاعفاء من ضربة المبيعات للعـالمين بالسلكين الدبلوماسى والقنصلى، والعينات التى تستهلك فى التحاليل والـهبات والتبرعات للأشخاص الاعتبارية العامة، ومايرد للأغراض العلمية والتعليمية والأمن والدفاع ومستلزمات الانتاج الحربى.

(٣) ضريبة الدمغة

وهى الضريبة المفروضة على المحـررات والمطبوعـات والمعـاملات والأشياء والوقائع وغيرها مما نص عليه القانون. وهى ضريبة غير مباشـرة لأنها غير مفروضة على الدخل والثروة، وهى ضريبة عينية لا تعتد بتكاليف أو أعباء ممولها، ولذلك فان أسعار الضريبة اما نسبية أو نوعيـة أى مبلـغ ثابت، وهى ضريبة اقليمية وغالبا غير سنوية.

سعر الضريبة:

لم يسلك المشرع نهجا واحدا فى تحديد سعر الضريبة وذلك نظرا لطبيعـة الأوعية المختلفة التى تضمها هذه الضريبة. فقد فرض الضريبة بسعر نسـبى

على الأوعية المقومة بالنقود وعلى قيمة الوعاء، وفرض الضريبة بمبلغ ثابت على الأوعية غير المقومة بالنقود كاشهادات الدراسية مثلا. وحدد المشرع بالنسبة لكل حالة على حدة من كل وعاء سعرا خاصا نسبيا أو ثابتا على التفصيل الوارد بالقانون.

الاعفاء من الضريبة:

أعفى المشرع بالنسبة لكل وعاء من الأوعية الخاضعة للضريبة بعض الأحوال المحددة على سبيل الحصر منصوص عليها بالقانون.

الفصل الثالث

بعض خصائص

ومشكلات النظام الضريبى المصرى

أولا: مدى تحقيق النظام الضريبى لأهدافه

ثانيا: مشكلة التهرب الضريبى، الأسباب والحلول

ثالثا: تقييم النظام الضريبى فى مصر وقدرته على تعبئة الفائض الاقتصادى

بعض خصائص ومشكلات النظام الضريبى المصرى

من الضرورى تقدير أو تقويم النظام الضريبى المصرى، وذلك لمعرفة مدى اهتمامه بتعبئة الفائض الاقتصادى الذى يعتبر كما ذكرنا من قبل أفضل مقياس للطاقة الضريبية، ولتقدير مدى صلاحيته للوفاء بالأهداف المالية والاقتصادية والاجتماعية.

وبدراسة التركيب الفنى والتشريعى للنظام الضريبى المصرى يلاحظ أن أنواع الضرائب المطبقة تطورت مع حالة النمو الاقتصادى، وتغير أيدولوجية النظام الاقتصادى والاجتماعى. فقد تطورت أوعية الضرائب وأساليب فرضها والمحملين بأعبائها وطرق تحصيلها طبقا لتطور الأحوال الاقتصادية والسياسية والاجتماعية. ومن خصائص التركيب الفنى للضرائب فى مصر أن المشرع قد جمع بين مبدأى شخصية وعينية الضريبة على السواء, ومن حيث أسعار الضرائب والاعتماد على نسبتها أخذ بنظام الضرائب التصاعدية جنبا الى جنب مع الأسعار النسبية، ومن حيث الادارة الضريبية والوعى الضريبى فهما متخلفان.[1]

---

[1] د./ عادل أحمد حشيش ، د./ مصطفى رشدى شيحه: مقدمة فى الاقتصاد العام. المالية العامة، دار المعرفة الجامعية، الأسكندرية، ١٩٩٠. ص ٢٦٠.

أحمد حافظ الجعويني: اقتصاديات المالية العامة، دراسة فى الاقتاصد العام. القاهرة ١٩٦٧. ص ١٩١.

د./ على محمود عبد المتعال أساسيات علم الضرائب، القاهرة. ١٩٦٧. ص ٨٩.

أولا: مدى تحقيق النظام الضريبى لأهدافه

يبدو للباحث المدقق ابتعاد مصممى النظام الضريبى فى مصر عن الأخذ بفكرة الفائض الاقتصادى. بل ويرى البعض أنه لاتوجد سياسة ضريبية واضحة يعبر عنها النظام الضريبى المصرى، وازاء ذلك يمكننا فقط استنتاج بعض المؤشرات كأغراض استهدفها هذا النظام، مثل الأهداف الاقتصادية والاجتماعية والمالية للضريبة، والى أى مدى نجح النظام الضريبى المصرى الراهن فى تحقيقها، وهذا مانتناوله فى الأجزاء التالية.

(١) مدى تحقيق الأهداف الاقتصادية

توجد اعفاءات اقتصادية تهدف الى تلافى الازدواج الضريبى وتجنب الآثار السيئة للضرائب وتشجيع بعض الأنشطة الاقتصادية. وبمراجعة تشريعات الاستثمار بدءا من القانون ٥٦ لسنة ١٩٧١ بشأن تشجيع المال العربى والمناطق الحرة وحتى القانون رقم ٨ لسنة ١٩٩٧ بشأن حوافز الاستثمار، واتخاذ بعض التدابير الاقتصادية لدعم الاقتصاد القومى وتنميته، نجد أن النظام الضريبى المصرى يجرى تعديله تبعا لتغيير الأيدولوجيا، وأنه لم ولن يكون فى وضعه الراهن سلاحا ضد التخلف بالاقتصاد المصرى فى ظل غيبة نظام اقتصادى يعمل على تحقيق هذا الهدف فعلا.[١]

(٢) مدى تحقيق الأهداف الاجتماعية

تقتضى العدالة فى توزيع الأعباء الضريبية أن تفرض الضرائب على جميع الأشخاص القادرين على المساهمة فى الأعباء العامة دون اعفاء

---

[١] د./ عبد الهادى النجار: النظام الضريبى المصرى، واقعه ومستقبله، فى: المؤتمر العلمى السنوى الخامس للاقتصاديين المصريين ٢٧-٢٩ مارس ١٩٨٠: رؤية مستقبلية للاقتصاد المصرى ...مرجع سابق. ص ٤٤٢.

لبعض الطوائف أو الطبقات وهو مايطلق عليه اسم "العمومية الشخصية للضرائب"، كما تقتضى أن تفرض الضرائب على كافة أنواع الأموال لدى كل شخص منهم وهو مايسمى "بالعمومية المادية للضرائب".[1] وبالاضافة الى الاعفاءات الضريبية لأغراض متعددة فان هناك بعض الدخول والثروات مازالت خارجة عن نطاق سريان الضرائب، فنجد أن بعض الدخول والثروات لاتخضع للضريبة أو تتقل عبئها، مثل دخل الاستغلال الزراعى يقع خارج نطاق سريان الضريبة، وذلك يرجع الى عهود سابقة سيطر فيها الاقطاعيون وقاوموا كأعضاء فى البرلمانات القديمة صدور تشريعات بهذه الضرائب.

ومن الأهداف الاجتماعية للمشرع اعفاء الحد الأدنى للمعيشة واعفاء الأعباء العائلية ومراعاة صغار العاملين. والنظام الضريبى الحالى لايحقق مقتضيات العدالة لأن حصيلة الضرائب غير المباشرة تزيد عن حصيلة الضرائب المباشرة، والعدالة الاجتماعية تقتضى تقليل الضرائب غير المباشرة لشدة وطأتها على الطبقات الفقيرة.

(٣) مدى تحقيق الأهداف المالية

يغلب على النظام الضريبى المصرى طابع الجباية المالية، واستخدامه كأداة لحصول الدولة على ايراد مالى ويكاد لاينشغل بالنمو الاقتصادى أو التنمية. والنظام الضريبى المصرى يحابى رغم تصاعدية بعض الضرائب فى مجموعه الدخول المرتفعة على حساب الدخول المنخفضة. وفى اطار الدخول يحابى دخول الملكية العقارية وخاصة الأطيان ودخول النشاط

---

[1] د./ محمد حلمى مراد: نظامنا الضريبى فى ضوء النظم الضريبية المقارنة، فى: مصر المعاصرة العدد ٣٠٦ - أكتوبر ١٩٦١. ص ٢٧.

الزراعى الذى يستبعد من نظام الضريبة على حساب ملكية رأس المال الصناعى والتجارى. ويحابى دخول الملكية على حساب دخول العمل. وتتضح الصورة أكثر لو أدخلنا متأخرات المستحقات على الضرائب. بالاضافة الى سوء العلاقة بين الممولين والجهاز الضريبى لتضارب تعليمات مصلحة الضرائب.[1]

وهيكل النظام الضريبى المصرى القائم كما تصوره النصوص التشريعية على الدخول، والمتأخرات عن مستحقات الضرائب يزيد من هذه المحاباه، وباضافة امكانية التهرب الضريبى فى هذا النوع من الدخول، نجد أن التهرب الضريبى يزيد بزيادة المركز الاقتصادى والمالى للمكلف، وهذا قانون سوسيولوجى مؤداه أن الفئات الاجتماعية التى بيدها القوة السياسية تميل الى التهرب من الضريبة.[2]

ان العبء القانونى الحقيقى للنظام الضريبى المصرى يقع بنسبة كبيرة على الدخول المنخفضة، واذا أدخلنا العبء الاقتصادى للضريبة فى الصورة لاتضح لنا ذلك أكثر، فعلاقات التبادل فى الاقتصاد المصرى تتميز بظواهر أساسية وهى ظاهرة الجوع النسبى للأرض الزراعية وللمساكن، وظاهرة الشحة النسبية فى السلع، وظاهرة احتكار غالبية أنواع النشاط بواسطة الدولة أو القطاع الخاص. وفى جو اقتصادى تسوده هذه الظواهر ينقل العبء

---

[1] محمد حسن الملف: تضارب التعليمات التنفيذية لمصلحة الضرائب على المبيعات وأثرها على الاستثمار، فى: كلية التجارة جامعة عين شمس، والجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب: المؤتمر الضريبى الثامن: دور النظام الضريبى فى تشجيع الاستثمار وتوفير فرص العمالة للشباب، ٢٣، ٢٤ مارس ١٩٩٦. ص. ٤.

[2] د./ محمد دويدار: حول طبيعة النظام الضريبى المصرى، فى: مصر المعاصرة، العدد ٣٧٦، أبريل ١٩٧٩. ص ١٤٧.

الضريبى اقتصاديا فى نهاية الأمر الى الأطراف الضعيفة اقتصاديا فى علاقات التبادل الخاصة بالأرض الزراعية والمساكن والسلع وعلى الأخص الاستهلاكية.[١]

ويمكن تصور بعض التطوير للنظام الضريبى فى مصر اذا اتبعنا أساسا آخر لتحديد الطاقة الضريبية يمكن أن نجده فى الفائض الاقتصادى، ومن ثم فى الدخول التى يكمن فيها الفائض الاقتصادى وليس الدخول الضرورية لانتاج الفائض.[٢]

ومن المعروف أن الضرائب غير المباشرة تصيب ذوى الدخول المحدودة مما يخل بمبدأ المساواة فى التضحية. وتثير هذه المسألة فكرة نقل العبء الضريبى، اذ أن فروق الأسعار بشأن الضرائب الأخرى يتمثل فى ارتفاع ثمن السلعة ونقل الضريبة الى المستهلك. ويترتب على زيادة ثمن سلعة معينة نتيجة فرض فروق الأسعار زيادة أسعار أخرى ضرورية، فمثلا يترتب على ارتفاع ثمن الكسب ارتفاع ثمن اللحوم ومنتجات الألبان، وهكذا. وهذا يعنى أن المشرع قد فشل فى تحقيق الهدف الاجتماعى للضريبة.

والشاغل الأكبر للنظام الضريبى المصرى مازال هو تحقيق الهدف المالى، ذلك أنه يعمل على تمكين الدولة من الحصول على موارد مالية لتغطى بها النفقات العامة المتزايدة سنة بعد أخرى. وتزايد الحصيلة عموما ترد عليه ملحوظة هامة وهى أنه لاينشغل النظام الضريبى الراهن بفكرة نقل

---

[١] د./ محمد دويدار: حول طبيعة النظام الضريبى المصرى، فى: مصر المعاصرة، العدد ٣٧٦، أبريل ١٩٧٩. ص ١٤٨.

[٢] د./ محمد دويدار: حول طبيعة النظام الضريبى المصرى، فى: مصر المعاصرة، العدد ٣٧٦، أبريل ١٩٧٩. ص ١٥٨.

العبء الضريبى وبمن يتحمل العبء الفعلى للضريبة.[1] وترجع زيادة حصيلة الضرائب المباشرة أساسا الى زيادة الجهود فى تحصيل مايستحق منها بالاضافة الى مساهمة تطبيق الخصم والاضافة فى بعض أنواع الضرائب.

وقد ساعد على تراكم المتأخرات الضريبية صدور القانون رقم ٣٠ لسنة ١٩٧٢ الذى يقضى بأنه يمتنع على مصلحة الضرائب اتخاذ الاجراءات التنفيذية ضد الممول الممتنع عن السداد حتى صيرورة الضريبة نهائية أى غير قابلة للطعن فيها. وذلك يعنى أن مصلحة الضرائب لاتستطيع التنفيذ ضد الممولين المتأخرين فى السداد لحين الانتهاء من الفصل فى طعونهم، وقد يستغرق ذلك سنوات طويلة، وفى هذه المتأخرات محاباة لأصحاب الدخول الكبيرة على حساب أصحاب الدخول الثابتة والمحدودة التى تكون معها العملية الضريبية أكثر احكاما وانضباطا.

ثانيا: مشكلة التهرب الضريبى، الأسباب والحلول

من الانتقادات الموجهة الى النظام الضريبى المصرى أنه بوضعه الراهن لايحقق مبدأ العدالة، فهناك عدد كبير من الممولين الخاضعين لضرائب الدخل لايقدمون الى مصلحة الضرائب اقراراتهم الضريبية مما يؤجل حصول الخزانة العامة على حقها فترة طويلة ويعرض الكثير من هذه الحقوق للضياع. ونحاول فى هذا الجزء التعرف على حجم التهرب الضريبى وأسبابه ووسائل مكافحته.

---

[1] د./ عبد الهادى النجار: النظام الضريبى المصرى، واقعه ومستقبله، فى: المؤتمر العلمى السنوى الخامس للاقتصاديين المصريين ٢٧-٢٩ مارس ١٩٨٠: رؤية مستقبلية للاقتصاد المصرى ...مرجع سابق. ص ٤٤٨.

(١) تعريف التهرب الضريبي وأشكاله

يقصد بالتهرب الضريبي أن يحاول الشخص الذى تتوافر فيه شروط الخضوع للضريبة عدم دفعها كليا أو جزئيا، متبعا في ذلك طرقا وأساليب مخالفة للقانون.[١] والركن المادى فى جريمة التهرب الضريبي يتمثل فى اتباع وسائل احتيالية، والتخلص من أداء الضريبة، وثبوت حدوث هذا التخلص تحت تأثير الاحتيال. والركن المعنوى فى هذه الجريمة يتمثل فى القصد الجنائى وأنها جريمة عمدية. وقد حد المشرع المصرى هذه الطرق الاحتيالية للتهرب الضريبي على سبيل الحصر، فى المادة ١٧٨ من قانون الضرائب على الدخل رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨٧ المعدل بالقانون رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣، وهى:

١- تقديم الممول الاقرار الضريبي السنوى بالاستناد الى دفاتر أو سجلات أو حسابات أو مستندات مصطنعة مع تضمينه بيانات تخالف ماهو ثابت بالدفاتر أو السجلات أو الحسابات أو المستندات الحقيقية التى أخفاها عن مصلحة الضرائب.

٢- تقديم الممول الاقرار الضريبي السنوى على أساس عدم وجود دفاتر أو سجلات أو حسابات أو مستندات مع تضمينه بيانات تخالف ماهو ثابت بما لديه فعلا من دفاتر أو سجلات أو حسابات أو مستندات أخفاها عن مصلحة الضرائب.

٣- اتلاف أو اخفاء الدفاتر أو السجلات أو المستندات قبل انقضاء الأجل المحدد لتقادم دين الضريبة.

---

[١] د./ زين العابدين ناصر: مبادىء علم المالية العامة، الجزء الأول، القاهرة ١٩٨٥. ص ٢٢٧.

٤- توزيع أرباح على شريك أو شركاء وهميين بقصد تخفيض نصيبه فى الأرباح.

٥- اصطناع أو تغيير فواتير الشراء أو البيع أو غيرها من المستندات بقصد تقليل الأرباح أو زيادة الخسائر.

٦- اخفاء نشاط أو أكثر مما يخضع للضريبة.

ويتضح من نص هذه المادة أن التهرب الضريبى المعاقب عليه قانونا يتميز باتجاه نية الممول نحو عدم أداء الضريبة الواجبة عليه واستخدامه طرقا احتيالية لتنفيذ ذلك. والمادة المشار اليها حددت الطرق الاحتيالية على سبيل الحصر وبذلك أخرجت من جريمة التهرب الضريبى كل ممول يستخدم طرقا احتيالية أخرى. وهذا نقص يعتور نص هذه المادة ويتطلب تعديلها باضافة عبارة "على سبيل المثال" حتى لاتؤخذ هذه الطرق بأنها تمثل حصرا شاملا لكل الطرق الاحتيالية.

(٢) حجم التهرب الضريبى وأشكاله

لارتفاع أسعار الضرائب أثر سلبى ليس فقط على الادخار والاستثمار، ولكن أيضا حصيلة الضرائب ذاتها، فبعد حد التشبع يلجأ الممول ويسانده فى ذلك الخبرة والمحاسبية والقانونية لمحاولة تفادى سعر الضريبة، ثم التهرب منها فى محاولة للتخلص منها. وفى دراسة عن التهرب الضريبى خلال الفترة ٨٣/١٩٨٢ - ٨٨/١٩٨٧ ثبت ارتفاع نسبة التهرب الضريبى بصورة كبيرة، فمن خلال حركة الاقرارات الضريبية لثلاثة أنواع من الضرائب وجد أن متوسط عدد الممولين الذين لم يقدموا اقرارات خلال الفترة من ١٩٨١ الى ١٩٨٦ وصل الى نحو ٦٧% من الممولين فيما يتعلق بضريبة الأرباح

التجارية والصناعية بينما بلغت هذه النسبة فى المتوسط لضريبة المهن غير التجارية حوالى ٧%، ووصلت فى الضريبة العامة على الدخل الى نحو ٦٠% تقريبا.[١]

وفى عام ١٩٩٨ تم ضبط ١٤٩٣ قضية تهرب ضريبى شملت أنشطة تجارية ومهنية متنوعة منها بناء العقارات وبيع وحدات التمليك والاتجار فى السيارات والاستيراد والتصدير....الخ، وكذلك أنشطة مهنية مثل المدرسين الخصوصيين وبعض المحامين والأطباء والمطربين..الخ. وبلغت جملة المعاملات المخفاه ٢١ مليارا و ٨١١ مليونا و٨٤٧ ألف جنيه من الضرائب العامة فقط. وهى قيمة معاملات محققة ومخفاه عن مصلحة الضرائب ومن ثم تخضع لتقدير الضرائب والتعويضات بمعرفة لجانها.[٢] وقد بلغ عدد القضايا التى تم التصالح فيها ٦٢٣ قضية سدد فيها نحو ٣٢ مليون و٣٤٩ ألف جنيه لخزينة الدولة.[٣]

أما نشاط التهرب من الجمارك فقد تم خلال عام ١٩٩٨ ضبط ١٠٠٠٣ قضية منها ١٠٠٨٢ سيارة مخالفة لشروط الافراج الجمركى قيمتها ١١٩ مليون جنيه، وعدد ١٧٧ قضية تهريب أقمشة وملابس مستوردة وأجهزة

---

[١] د./ فاطمه أحمد الشربينى: ثلاثية الدخول والضرائب والعدالة الاجتماعية فى مصر، فى: جمعية الضرائب المصرية، المؤتمر الضريبى الأول، القاهرة ١٩٩١. ص ١٥.

[٢] راجع فى ذلك تحقيق صحفى للأهرام مع مدير الادارة العامة لمباحث الضرائب وللرسوم، الأهرام يوم السبت ١٣ فبراير ١٩٩٩

[٣] من أمثلة تلك القضايا قيام أحد المقاولين المتهربين بسداد مليون و٧٥٠ ألف جنيه عن نشاطه فى البناء وقيام صاحب شركة سياحية بسداد مليون و١٣٠ ألف جنيه، وكذلك أحد المدرسين سدد ٤٧٠ ألف جنيه عن نشاطه فى اعطاء الدروس الخصوصية، كما سدد مطرب شعبى مبلغ ٥٠٠ ألف جنيه، ومنتج سينمائى شهير سدد ٧٠٠ ألف جنيه عن نشاطه. المصدر السابق.

ومعدات وقطع غيار وبلغ قيمتها ٢٩ مليونا و٧٢٣ ألف جنيه، وتم التصالح في ٦٩ قضية سدد فيها المتهمون ١٤ مليونا و٣٢٦ ألف جنيه.

وبالنسبة لمكافحة التهرب من ضريبة المبيعات فقد تم ضبط ٩٠٠ قضية بلغت قيمة المبيعات المخفاه ٤ مليارات و ٨٥١ مليونا و ٢٦١ ألف جنيه وهى قيمة مبيعات مخفاه خضعت لتقدير الضريبة العامة على المبيعات والتعويضات عليها بمعرفة اللجان، وتم التصالح فى ٥١ قضية سدد فيها المتهمون ١٧ مليونا و ٥٠٠ ألف جنيه. وبالنسبة لظاهرة التهرب الضريبى من الضرائب العقارية وضريبة الملاهى فقد تزايد حجمها، ومن أمثلة ذلك نظام الشقق المفروشة والحفلات التى يقيمها الأفراد والجمعيات ومحال الملاهى. وفى عام ١٩٩٨ تم ضبط ١١٦٨ قضية تهرب منها ١٧٣ قضية مخالفة لقانون الملاهى ، ٨١٥ قضية مخالفة لقانون الضرائب العقارية ، ١٨٠ قضية مخالفة لقانون الضريبة على الأطيان الزراعية، وتم الانتهاء من ٢٦٧ قضية قيمتها مليون و ١٤٠ ألف جنيه. وقد تعددت صور التهرب والتهريب وذلك نتيجة أن معظم الممولين الكبار ورجال الأعمال لهم طرق وألاعيب غريبة، ويتفننون فيها لاخفاء حجم نشاطهم، فمثلا يلجأ بعض المستوردين الى ضم رسالة الى رسالة أخرى، أو القيام بسرقة محتويات الرسالة التصديرية ويوضع مكانها صناديق فارغة، أو قيام مستورد باستيراد مكونات منتج معين على فترات يتولى تجميعه وبيعه مخالفا للمواصفات، وبهذه الصورة يكون قد تهرب من الجمارك والضرائب على المبيعات. وهناك أساليب أخرى متطورة للتهرب الضريبى متطورة، فنجد مثلا شركاء فى مصنع ينتج ويبيع لشركة يمتلكها نفس الأشخاص بسعر منخفض جدا، فتظهر الأرباح ضعيفة وبالتالى تكون حصيلة الضرائب عليها ضعيفة. أو أن يبيع المنتج السلع المنتجة الى شركة غير مقيدة بضريبة المبيعات، وبذلك

تضيع ضريبه المبيعات حيث بيعت السلعة بسعر منخفض، ولم تورد ضريبة الدخل. ومن أمثلة التهرب مايحدث فى نظام الدروباك حيث يقوم الشـــخص والتاجر باستيراد بضاعة من الخارج بغرض تصنيعها واعـــادة تصديرهـــا ولكنه يقوم بتهريب تلك البضاعة فى السوق المحلى ويقوم بشحن صنـــاديق أخرى مملوءة بالرمل مثلا. ومن صور التـــهرب الخطـــيرة قيـــام بعـــض الأشخاص بالاستفادة من الاعفاءات الممنوحة على البطاقات الضريبية فـــى المدن الجديدة ولكنه يقوم باغلاق المكان والاستفادة من البطاقة فى الاســتيراد من مكان آخر محققا أرباحا طائلة. وحدث فى عم ١٩٩٨ أن حقق شـــخصا فى احدى المدن الجديدة أرباحا خيالية بلغت ١٣٥ مليون جنيـــه فـــى مـــواد البناء. كما يقدم البعض فواتير مزورة ومصطنعة بغرض اثبات سعر أقل من الأسعار الحقيقية، أو تقديم اقرار ضريبى مخالف للحقيقة. مثل تقديم راقصـــة فاضلة لاقرار ضريبى فى سنة ١٩٩٨ بخمسة ملايين جنيه وتبين أنها أخفـــت ١٥ مليون جنيه عن نشاطها فى العمل الفنادق والملاهى والحفلات الخاصـــة والأفراح، كما تهرب مطرب معروف من ٤ ملايين جنيه أسقطهم بالمخالفـــة من اقراره الضريبى.

ورغم نمو ثروات العديد من الأفراد بمعدلات سريعة خلال العقود الثلاثـــة الماضية الا أن ذلك لم يرتبط بحدوث زيادة ملموسة بـــالايرادات الضريبيـــة بقدر مارتبط بالتهرب الضريبى، فباســـتقراء مفـــردات ضرائـــب الدخـــل الشخصى فى مصر نلاحظ تدنى أهميتها النسبية (راجع الجداول الاحصائيـــة السابقة).

كما نجد أن بعض رجال الأعمال الكبار هم أكـــثر النـــاس تـــهربا مـــن الضرائب، فقد وصل حجم التهرب الضريبى خلال شهر يناير ١٩٩٩ الـــى مليارى و ١٦٢ مليون جنيه، حيث تم ضبط ٧٦ قضية جمارك و ١٢٤ قضيـــة

ضرائب عامة و ٨٥ قضية مبيعات على مستوى الجمهورية. وهناك فئات من المهنيين لها حالات تهرب كثيرة، يكشف عنها بعد متابعة أنشطتهم، فـالطبيب مثلا عن طريق أعماله فى عيادته أو مستشفاه أو المستشفيات المتعاقد علـــى العمل فيها، وكذا المدرس الخصوصى والمحامى هناك وسائل عديدة لرصــد أعمالهم وضبط العديد من الحالات فى مراكز التقوية والدروس الخصوصية. وصور أخرى لفئات المحاسبة الضريبية مثل تاجر المخدرات ورواد لعـــب القمار وشبكات الآداب.[١]

(٣) أسباب التهرب الضريبى

ترجع أسباب التهرب الضريبى الى عوامل تكمن فـــى مكونـــات النظـــام الضريبى نفسه، وهى التشريع الضريبـــى والادارة الضريبيـــة والمجتمـــع الضريبى.[٢] ونتناولها فيما يلى:

---

[١] راجع فى ذلك تحقيق صحفى للأهرام مع مدير الادارة العامة لمباحث الضرائب وللرسوم ...السابق ذكره.

[٢] راجع فى ذلك:

د./ حمدى عبد العظيم: كيفية مواجهة التهرب الضريبى،،فى: أكاديمية السادات للعلوم الادارية: ندوة التهرب الضريبى، أسبابه - آثاره - مواجهته، القاهرة ١٩ مايو ١٩٩٩.

أحمد عبد الفتاح السمادونى: وسائل مكافحة ظاهرة التهرب الضريبى،، فى: أكاديمية السادات للعلوم الادارية: ندوة التهرب الضريبى، أسبابه - آثاره - مواجهته، القاهرة ١٩ مايو ١٩٩٩.

د./ نعيم فهيم حنا: التهرب الضريبى،، الظاهرة والأسباب،فى: أكاديمية السادات للعلوم الادارية: ندوة التهرب الضريبى، أسبابه - آثاره - مواجهته، القاهرة ١٩ مايو ١٩٩٩.

د./ فتحى همام محمود: مكافحة التهرب الضريبى، فى جمهورية مصر العربية،فى: أكاديمية السادات للعلوم الادارية: ندوة التهرب الضريبى، أسبابه - آثاره - مواجهته، القاهرة ١٩ مايو ١٩٩٩.

سمير سعد مرقص: استخدام نظم المعلومات الجغرافية فى زيادة كفاءة حصر المجتمع الضريبى، ى: أكاديمية السادات للعلوم الادارية: ندوة التهرب الضريبى، أسبابه - آثاره - مواجهته، القاهرة ١٩ مايو ١٩٩٩.

أولا: أسباب ترجع الى التشريع الضريبي:

قد يتضمن التشريع الضريبي بعض العيوب التي تدعو المموليين الى التهرب الضريبي، مثل كثرة قوانين الضرائب وتعديلاتها مع غموض نصوصها وصدور أحكام بعدم دستورية بعضها أو بعض بنودها، والمبالغة في سعر الضرائب وازدواجها، وكثرة الاعفاءات مع التفاوت في أسعار الضرائب ين الطوائف والمناطق وأصحاب النشاط، وسوء الصياغة مما يدع ثغرات بمواد القانون، وضعف الجزاءات الضريبية. وكذلك انخفاض الحد الأدنى الذي قرره المشرع لمواجهة أعباء المعيشة.[1]

يضاف الى ذلك ارتفاع أسعار الضرائب في مصر لدرجة كبيرة تصل الى أكثر من ٤٥%، ويجب العمل على خفضها، كما حدث في دول نامية كثيرة، ومنها فنزويلا التي قامت بتخفيض سعر الضريبة من ٤٠% الى ٣٠% وقلصت الاعفاء من ١٠ سنوات الى ٣ سنوات، والأرجنتين التي قامت بتخفيض سعر الضريبة من ٤٥% الى ٢٢% والغاء الاعفاء كلية، هونج كونج خفضت سعر الضريبة من ٤٢% الى ١٤% وألغت الاعفاءات كلية، واندونيسيا قامت بتخفيض سعر الضريبة من ٤٠% الى ٢٨% والغاء كل الضرائب الاضافية المحلية والتكميلية.[2]

---

[1] لم يراع المشرع الضريبي ارتفاع الأسعار المستمر في السلع والخدمات فقد جعل الحد الأدنى اللازم لمواجهة أعباء المعيشة كما يلي: ٢٠٠٠ جنيه سنويا للأعزب(آي ١٦٦ز٧ جنيه شهريا)، ٢٥٠٠ جنيه سنويا للمتزوج ويعول (آي ٢٠٨,٣ جنيه شهريا، ٣٠٠٠ جنيه سنويا للمتزوج ويعول (آي ٢٥٠ جنيه شهريا) وهذه القيم لاتكفي لمعيشة انسان شهريا

[2] عصام الدين أحمد خليفة: اعادة هيكلة أسعار الضرائب.....مرجع سبق ذكره. ص ٢٩.

ثانيا: أسباب ترجع الى الادارة الضريبية:

ومن هذه الأسباب انخفاض كفاءة الادارة الضريبية فى حصر المجتمع الضريبى والتقدير المرتفع لدخل المول وعدم المساواة فى تطبيق القانون، والتجاء رجال الادارة الضريبية الى التقدير الجزافى وتعقيد الاجراءات الادارية، وربط مكافآت وحوافز مأمورى الضرائب بعدد الاقرارات المنتهية والاخطارات والنماذج المرسلة للممولين والملفات التى يتم الانتهاء منها فى فترة محددة. فضلا عن عدم كفاية العاملين فى مصلحة الضرائب لمواجهة العدد المتزايد من الممولين. ويرى البعض أن الادارة الضريبية فى مصر حاليا تعانى من عدم وجود قواعد ثابتة تحكم أدائها سواء فى تعاملها مع الممولين وتنفيذها للقانون أو فى تفسيرها لنصوص التشريع الضريبى.[1]

ثالثا: أسباب ترجع الى المجتمع الضريبى:

يقصد بالمجتمع الضريبى دافعى الضرائب أو المكلفين، سواء أشخاصا طبيعيين أو معنويين. ولم يضع التشريع الضريبى تعريفا خاصا للمجتمع الضريبى. ويمثل الممولون الطرف الأضعف فى منظومة الهيكل الضريبى لأنهم محاطون بالتشريع وجوانب قصوره من ناحية وبتعسف الادارة الضريبية من جهة أخرى.

ومن الأسباب التى تدفع الممولون الى التهرب الضريبى انعدام الوعى بدور الضريبة فى الاقتصاد القومى وتمتعه كدافع للضريبة بالخدمات العامة، وسيادة قيم خاطئة بأن التهرب من الضريب أو تحويل عبئها الى غيرهم دليل على الذكاء وعلو المنزلة الاجتماعية. ويمثل الحرفيون النسبة الغالبة من

[1] د./ نعيم فهيم حنا: التهرب الضريبي، الظاهرة والأسباب،في: أكاديمية السادات للعلوم الادارية: ندوة التهرب الضريبي، أسبابه - آثاره - مواجهته، القاهرة ١٩ مايو ١٩٩٩. ص ٩.

حالات عدم تقديم الإقرارات الضريبية، فلا يقدم الاقرار السنوى الا نحو ١٠% من المولين. وتوجد فئات يصعب محاسبتها ضريبيا، ويقصد بهم الممولون الذين يحصلون على دخول تخضع للضريبة ولكن يتعذر على الادارة الضريبية تحديد التزامهم الضريبى تحديدا دقيقا اما لتعذر حصرهم أو لعدم وجود مصادر يمكن الرجوع اليها لمعرفة حقيقة دخولهم. وينطبق هذا المفهوم على صغار الممولين الذين يزاولون أنشطة تجارية أو صناعية وعلى الحرفيين وأصحاب المهن غير التجارية والمهن الحرة.[1]

وفئات الممولين الذين يصعب محاسبتهم ضريبيا تشمل ثلاث فئات:

أولا: ممولون لاتستند اقراراتهم الى دفاتر منتظمة، فتضطر مصلحة الضرائب الى تحديد الربح الخاضع للضريبة على أساس التقدير الجزافى، وكثيرا مايخطىء هذا التقدير اما بالمغالاة فى رقم الربح أو نقصه عن حقيقته.

ثانيا: ممولون لاتتوافر مؤشرات كافية للتعرف على دخولهم الحقيقية. وتعد مصادر المعلومات التى يتناولها نشاط الممول من أهم الوسائل التى تساعد مصلحة الضرائب على حصر ايراداته، فلو كانت هذه المعاملات تتم مع بعض المصالح الحكومية مثل مصلحة الجمارك يتيسر لمصلحة الضرائب عن طريق حق الاطلاع حصر نشاط الممول وتحديد أرباحه الخاضعة للضريبة، أما لو كانت الايرادات ليست من تلك المصادر فيلجأ الى التقدير.

ثالثا: الممولون الذين يباشرون أنشطتهم فى أماكن غير محددة، ويصعب محاسبة هؤلاء الممولين لانعدام المؤشرات التى يمكن الاسترشاد بها فى

---

[1] أسامه على عبد الخالق أحمد: المحاسبة الضريبية للفئات صعبة المحاسبة ضريبيا. دراسة مقارنة مع اشارة خاصة للمهن الطبية. رسالة ماجستير بكلية التجارة جامعة عين شمس، القاهرة ١٩٨٦. ص ٢.

تحديد ايراداتهم، ولعدم الجدوى من النص على الزامهم بامساك دفاتر منتظمة، يضاف الى ذلك ضعف الوعى الضريبى وارتفاع نسبة الأمية بين الممولين المشار اليهم.

وهنا تثار مشكلة محاسبة الحرفيين ضريبيا، فحسب القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ يتم محاسبة أصحاب المهن الحرة غير التجارية والمهن الحرة والحرفيين على اساس الأرباح الفعلية. وأرباب الحرف الخاضعين لهذا القانون يصعب محاسبتهم ضريبيا لأن التهرب الضريبى بين أفراد هذه الفئة سهل للغاية.[1] وتذليلا للصعوبات التى تواجه مصلحة الضرائب فى تحديد أرباح هذه الفئة وضمانا لاسهامهم بنصيب عادل فى العبء الضريبى، خاصة بعد أن ارتفعت أجورهم فى السنوات الأخيرة بحيث أصبحت ايراداتهم تتجاوز اعفاء الحد الأدنى للمعيشة، يقترح اعادة النظر فى محاسبة هؤلاء الممولين، وفى هذا الصدد توجد وسيلتان:

أولا: فرض الضريبة عليهم بنسب مئوية من رقم الأعمال على نحو مايحدث فى التشريع الفرنسى، حيث أنه المقدمة الطبيعية لتطبيق الضريبة على القيمة المضافة كأحدى صورها الحديثة والمتطورة.

ثانيا: فرض ضريبة شاملة تراعى فيها أن تكون معادلة ماأمكن للضريبة التى تستحق على المتوسط العام لايراد كل منهم.[2]

---

[1] محمد عبد العظيم حسن: التحاسب الضريبى لصغار ممولى الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية فى ضوء أحكام التشريع الضريبى وقواعد المحاسبة. رسالة ماجستير، جامعة القاهرة ١٩٨٣. ص ١٩.

[2] د./ حسن محمد كمال، د./ سعيد عبد المنعم: الضرائب على الدخل فى التشريع المصرى، القاهرة ١٩٨٥. ص ٦٩.

ويلاحظ أن حصيلة الضريبة على أرباح المهن الحرة لاتزال تمثل نسبة ضئيلة من حصيلة الضرائب على الدخل والثروة المنقولة. ولاتصلح فئات الضريبة ذات الأساس الثابت التى تقدمت بها نقابات الأطباء والمحامين والمحاسبين والمهندسين للمحاسبة على أساسها لأنه لم تراعى فى تحديدها المؤشرات الأساسية لايرادات المهنة وأهمها وع التخصيص والمتوسط الحقيقى للأسعار التى ارتفعت ارتفاعا كبيرا حتى بالنسبة للمبتدئين فى ممارسة المهنة.[1]

(٤) وسائل منع التهرب الضريبى

توجد وسائل متعددة لمكافحة التهرب الضريبى بين فئات الممولين المختلفة.[2] ولعل أهمها مايلى:

١- المراجعة المستمرة وجمع المعلومات.

٢- منح الادارة الضريبية سلطات قانونية استثنائية.

٣- وجوب نشر قوائم بأسماء المتهربين من الضرائب.

٤- استثناء مصلحة الضرائب فيما يحدد من دخل خاضع للضريبة الى حقائق ثابة.

---

[1] عايده بخيت بيومى: المشاكل المحاسبية لتحديد وعاء الضريبة لأصحاب المهن الطبية، رسالة ماجستير، جامعة القاهرة ١٩٧٩. ص ١٤٥.

[2] د./ جمال فوزى شمس: ظاهرة التهرب الضريبى، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة القاهرة، ١٩٨٢. ص ١٩.

٥- اخطار الممول المتهرب من الضريبة بالاجراءات القضائية التى ستتخذ ضده.

٦- فرض ضريبة استثنائية على الفئات صعبة المحاسبة ضريبيا.

ان الاصلاح الضريبى الشامل سيقضى على نحو ٩٠% من حالات التهرب الضريبى. والنظام الضريبى الحالى يخفض من حالات التهرب الضريبى، فمثلا ضريبة المبيعات يسجل فيها مصدرين ومستوردين وتجار جملة ونصف جملة ويزاح العبء الضريبى الى كاهل المستهلكين. والتجار عادة لايمسكون دفاتر منتظمة ولايتعاملون مع البنوك، فمعظم حالات التهرب الضريبى تكون بين التجار. لذلك يجب تسجيل كافة الفئات الاقتصادية فى الضرائب.

ثالثا: تقييم النظام الضريبى

فى مصر وقدرته على تعبئة الفائض الاقتصادى

ظل الهيكل الضريبى السائد فى مصر يعكس مزيجا من النظم والتشريعات الموروثة منذ بدأ التشريع الضريبى فى الثلاثينيات. ومن التعديلات التى أدخلها المشرع فى ظل ثورة يوليو ١٩٥٢ لتحقيق العدالة فى توزيع الأعباء الضريبية وتنشيط دور النظام الضريبى كأداة لتحقيق بعض الأهداف الاجتماعية. والنظام الضريبة فى مجال ضرائب الدخل ظل يحمل بصمات التشريع الفرنسى، الذى اقتبس عنه المشرع المصرى فى الثلاثينيات. فالتغيرات التى أدخلت على النظام الضريبى خلال الفترة الناصرية كان يحكمها أساسا مراعاة الاعتبارات الخاصة بالموازنة بين تحقيق الضرائب للتنمية، وما يقتضيه ذلك من تعبئة أكبر قدر من الموارد

الضريبية من ناحية تحقيق العدالة الاجتماعية. وما يقتضيه ذلك من تزايد درجة التصاعد فى معدلات الضرائب المباشرة على دخول الأفراد والأعمال.[1] ولكن مازالت من خصائص النظام الضريبى المصرى عدم التناسق بين أسعار الضرائب المختلفة، وتباين قواعد الربط وطرق الطعن فى التقدير، وتعدد الادارات الحكومية المختصة بجباية الضرائب.

ولاتعود مشكلة النظام الضريبى فى مصر الى مجرد جمود الضرائب وقصورها عن أداء دورها المالى، بل هى انعكاس لمشكلات نظامنا الاقتصادى والاجتماعى فى مراحل تطوره المختلفة. ويرى البعض أن مشكلة النظام الضريبى فى مصر انما تعود الى افتقاده مقومات النظام الضريبى العادل كما صاغها آدم سميث فى كتابه "ثروة الأمم"، فى مبادىء العدالة والملاءمة واليقين والاقتصاد فى نفقات الجباية.[2]

وسوء التنظيم الفنى للضريبة يؤثر على العبء الضريبى ويساهم فى تجاهل تعبئة الفائض الاقتصادى، ويبدو ذلك من خلال الآتى:

١. زيادة المتأخرات واحتمالات ضياع حقوق الخزانة العامة، بسقوط الضريبة بالتقادم.

٢. التناقص المستمر للحصيلة الضريبية بسبب تناقص القوة الشرائية لدين الضريبة فى ظل التضخم.

---

[1] د./ محمود عبد الفضيل: تطور الهيكل الضريبى فى مصر فى ربع قرن ١٩٥٢-١٩٧٧، دراسة تحليلية، فى: المؤتمر العلمى الثالث للاقتصاديين المصريين: الاقتصاد المصرى فى ربع قرن، ٢٣-٢٥ مارس ٩٧٨. ص ٤٩-٦٤.

[2] د./ جنات فاروق السمالوطى: الاصلاح المالى والضريبى فى مصر بين اعتبارات الكفاءة الاقتصادية ومقتضيات العدل الاجتماعى، فى: مصر المعاصرة، العددان ٤٣٩، ٤٤٠ يوليو، أكتوبر ١٩٩٥، ص ٢٢٥.

٣. امكانية استخدام دين الضريبة المتأخر سداده من جانب المدين به استخداما يغل قيمة نقدية أعلى من سعر فائدة التأخير عن السداد.[١]

كما أن كثرة وتعقد اجراءات ربط وتحصيل الضريبة يحول دون استقرار الضريبة على من استهدفه المشرع الضريبى، ويؤثر على العبء الضريبى الفعلى ويمنع من تحقيق العدالة. فكثرة اجراءات وأوجه الطعن أمام المكلف من لجان الطعن والمحاكم ولجان قطاع...الخ يؤدى الى تراخى الممول فى سداد الضريبة أو يمتنع عن السداد الى أن تصبح الضريبة نهائية. ومن هنا يزداد رصيد المتأخرات من الضريبة بما يؤثر على امكانية توزيع العبء الضريبى الفعلى بعدالة بين الممولين.

ان نسبة الضريبة الى الفائض الاقتصادى الفعلى ربما كانت أكثر تعبيرا عن درجة نجاح النظام الضريبى، كما أن الفائض الفعلى هو أفضل معيار لقياس الطاقة الضريبية، ذلك لأن الدخول التى تحتوى على الفائض والمعاملات التى تضمن تبديدا لهذا الفائض هى الأوعية الحقيقية للضريبة، كل ذلك مع مراعاة الوسائل التمويلية الأخرى التى تقتطع من الفائض، وذلك اذا أردنا للنظام الضريبى أن يحقق أكبر حصيلة ممكنة ودون تضحية بالعدالة. ومن هنا فان الفائض الاقتصادى يعتبر أكثر تحديدا، كما أنه قابل للقياس الكمى بدرجة معقولة من الموضوعية اذا ماقورن بالتعريفات الشائعة للطاقة الضريبية.

أما عن الدراسات التى أجريت لقياس الفائض الاقتصادى الفعلى فى مصر فتعتبر المحاولة الأولى لتقدير الفائض الفعلى فى الاقتصاد المصرى تلك التى

---

[١] د./ عبد الهادى النجار: بعض محددات العبء الضريبى وأثرها على عدالة توزيعه فى الاقتصاد المصرى، فى: مصر المعاصرة، العدد ٣٧٣ يوليو ١٧٨. ص ٣٨٣.

وردت فى بحث الدكتور سمير أمين فى سنة ١٩٥٨، حيث عبر عن الفائض الفعلى بأنه الدخل القابل للادخار، واتخذ المنهج المألوف عند الباحثين فى تقدير الفائض وشمل التقدير الفترة من ١٩٣٩ الى ١٩٥٣، وكان الدخل القابل للادخار ٢٦٧٠ مليون جنيه بالأثمان الجارية بمتوسط سنوى ١٧٧ مليون جنيه.[١] وكانت المحاولة الثانية هى دراسة الدكتور عبد الهادى النجار، واتخذت دراسته نفس المنحى، ولكنه اقتصر على تقدير حجم الفائض الفعلى فى قطاعى الزراعة والصناعة فقط.[٢] وقام الدكتور حسين الفقير بتقدير حجم الفائض المهدر فى الاقتصاد المصرى وأطلق عليه "الادخار الضائع" ، غير أنه لم يتبع النهج السابق.

وفى نهاية الثمانينيات تأتى محاولة الدكتور فتحى أبو الفضل لتقدير الفائض الاقتصادى بطريقة مختلفة عن سابقيه، وقد أجرى دراسة لقياس الفائض الاقتصادى الفعلى فى الاقتصاد المصرى فى الفترة من ١٩٧٤ الى ١٩٨٤، حيث يستند قياسه للفائض الاقتصادى الفعلى على أن:

الفائض الاقتصادى الفعلى = الفائض المعبأ (الادخار) + الفائض غير المعبأ.

ويتكون الفائض غير المعبأ من الفائض المهدر والاكتناز. أما الفائض المهدر فيتكون من الاستهلاك غير الضرورى والاستثمار غير المنتج. ويشمل الاستهلاك غير الضرورى مثلا السلع الضارة والاستهلاك الترفى

---

[١] د./ سمير أمين: القوى التضخمية والقوى الانكماشية فى اقتصاد الاقليم المصرى، فى: مصر المعاصرة، العدد ٢٩٤، أكتوبر ١٩٥٨، ص ١٩-٢٥.

[٢] د./ عبد الهادى النجار: الفائض الاقتصادى الفعلى ودور الضريبة فى الاقتصاد المصرى، القاهرة ١٩٧٤. ص ٢٥.

واستيراد سلع كمالية لاتناسب تطور المجتمع. أما الاستثمار غـــير المنتـج فنجده مثلا فى الفاقد فى الزراعة والبطالة فى فروع النشـــاط الاقتصـــادى. والاكتناز نجده فى اكتناز الذهب فى قطاع العائلات، والودائع الراكـــدة فـــى البنوك.[١]

ومن نتائج تلك الدراسة أنه وجد انخفاض نســبة المعبــأ مــن الفــائض الاقتصادى الفعلى عن طريق الضرائب وكان متوسط هذه النســبة ٥٥,٦%، وذلك يعنى أن النظام الضريبى لم ينجح الا فى تعبئة هذه النسبة فقــط مــن الفائض الاقتصادى.[٢] كما أن تحول توزيع الدخل لصالح الطبقات الغنيـــة أو لصالح دخول القطاعات الخدمية صحبه زيادة فى الفائض الفعلى المبدد فـــى الاستهلاك الترفى، وكان من الممكن الاستحواز على جزء أكبر من الفــائض اذا ارتفعت كفاءة وفعالية الجهاز الضريبى.[٣]

نخلص من دراستنا لهذا الجزء أن النظام الضريبى المصـــرى بوضعــه الحالى لايعبىء الفائض الاقتصادى كاملا، ولأن الضريبة تعد انعكاسا صادقا للنظام الاقتصادى والاجتماعى والسياسى الذى تعايشه، فانه وقبل تعديل هــذا النظام الضريبى على نحو يحقق الأهداف العامة يجـــب أن تتغـير الرؤيـــة الاقتصادية والاجتماعية، حيث يعاد النظر فى نوع وحجـــم الدخـــول التـــى تصيبها الضريبة، بحيث يستتبع ذلك الأخذ بمفهوم الطاقـــة الضريبيـــة فـــى

---

[١] د./ فتحى قطب أبو الفضل: دور الفائض الاقتصادى فى تقليل الفجوة التمويلية. دراســة عــن الاقتصــاد المصرى فى الفترة من ١٩٧٤ الى ١٩٨٤، رسالة دكتوراه، كلية التجارة جامعة أسيوط، ١٩٨٨. ص ١٧٥.

[٢] د./ فتحى قطب أبو الفضل: دور الفائض الاقتصادى فى تقليل الفجوة التمويلية..مرجع سبق ذكره. ص ٢٥٩.

[٣] المجالس القومية المتخصصة: نظام الضرائب، الحاضر والمستقبل، الدراسة رقم ٢١ من سلسلة دراسات مصر حتى عام ٢٠٠٠، القاهرة. ١٩٨٣. ص ٨٧.

ارتكازها على فكرة الفائض الاقتصادى.[1] ومن هذا المنطلق سنحاول فىالجزء التالى التطرق الى ضرورة اصلاح النظام الضريبى من أجل تعبئة الفائض الاقتصادى.

[1] د./ عبد الهادى النجار: النظام الضريبى المصرى، واقعه ومستقبله، فى: المؤتمر العلمى السنوى الخامس للاقتصاديين المصريين ٢٧-٢٩ مارس ١٩٨٠: رؤية مستقبلية للاقتصاد المصرى ...مرجع سابق. ص ٤٥٦.

الباب الثالث

رؤية لاصلاح النظام الضريبى

الفصل الأول: أسس مقترحة للاصلاح الضريبى

الفصل الثانى: اصلاح الضرائب المباشرة وغير المباشرة

الفصل الثالث: نحو تطبيق جيد لضريبة القيمة المضافة

الفصل الرابع: نحو خصخصة بعض وظائف الادارة الضريبية

الفصل الأول

أسس مقترحة للاصلاح الضريبى

أولا: الاصلاح الضريبى جزء من الاصلاح الاقتصادى

ثانيا: الحاجة الى اعادة تصميم النظام الضريبى

ثالثا: تطوير نظام الخصم والاضافة والتحصيل

تحت حساب الضريبة

أسس مقترحة للاصلاح الضريبى

رغم المشاكل المتعددة التى تواجه النظام الضريبى فى مصر فى فـــرض الضرائب وجبايتها، إلا أن الضرائب هى المصدر الأساسى والعـــادل فـــى تعبئة الفائض الاقتصادى، خاصة لما تتميز به عن غيرها من وسائل الادخار الاجبارى. وعلى النظام الضريبى أن يؤدى دوره المفقود والذى حددناه فـــى دراستنا بتعبئة الفائض الاقتصادى من أجل تنمية مستقلة تعتمد على المـــوارد المحلية أولا. والضرائب بنوعيها المباشرة وغير المباشرة تقدم حلولا عمليـــة لتعبئة الفائض الاقتصادى الفعلي، والغاية الأساسية هى الوصول الـــى تلـــك الطاقة التى يمكن أن تتحقق معها أكبر حصيلة ضريبية ممكنة من الدخـــول التى تحتوى على الفائض الاقتصادى. ولأجل أن تتحقق هذه الحصيلة لابـــد من الوصول الى الدخول التى تفيض عن الاستهلاك الضرورى. ومن هنـــا يكون اهتمامنا فى هذا الجزء الأخير من الدراسة بطـــرح بعـــض الأفكـــار الأساسية حول اصلاح النظام الضريبى فى مصر لكى يؤدى دوره المنشـــود فى تعبئة الفائض الاقتصادى. فنقوم بعرض وتحليل أسس الاصلاح الضريبى من أجل تعبئة الفائض الاقتصادى، واصلاح الضرائب المباشرة، ثم اصـــلاح الضرائب غير المباشرة بتطبيق ضريبة القيمة المضافة، والتى ستساهم مـــن وجهة نظرنا فى رفع كفاءة النظام الضريبى المصرى ليؤدى دوره المفقـــود فى تعبئة الفائض الاقتصادى.

نهتم فى هذا الجزء بتوضيح أهمية الاصلاح الضريبى وكيف أنه أضعـــف حلقات الاصلاح الاقتصادى، ومدى الحاجة الـــى اعـــادة تصميـــم النظـــام الضريبى وتطوير نظام الخصم والاضافة والتحصيل تحت حساب الضريبة.

أولا: الاصلاح الضريبي جزء من الاصلاح الاقتصادى

هناك تحول جوهرى فى بنية الاقتصاد المصرى، نتيجة التحول من نظم التخطيط وتدخل الدولة الواسع فى النشاط الاقتصادى الى شكل معدل يشبه اقتصاد السوق. وقد كان النظام الضريبي المصرى انعكاسا لتغيرات الأيدولوجية التى عاصرها منذ نشأته الحديثة فى الثلاثينيات. والنظام الضريبى القائم هو نتيجة تطور مستمر للظروف الاقتصادية والسياسية والاجتماعية التى يمر بها المجتمع المصرى كأحد مواقع رأسمالية الدول المتخلفة فى تقسيم العمل الدولى. ولم يرتفع نسبة الايرادات الضريبية عن ٢٠% من الناتج المحلى الاجمالى، بينما تبلغ فى الدول الصناعية ٣٥% فى المتوسط. ويعتبر الاصلاح الضريبي هو أضعف حلقات الاصلاح الاقتصادى.

ان الاصلاح الضريبى يستهدف تحقيق الكفاءة والعدالة والاقتصاد، ويشمل اصلاح التشريعات الضريبية والجهاز الضريبى والمجتمع الضريبى من أجل تعبئة الفائض، وقد أوضحنا فى الجزء السابق من الدراسة كيف أن النظام الضريبى المصرى بوضعه الراهن لايحقق أهداف كل الأطراف فى نظام ضريبى عادل ومستقر، مما يتطلب الاصلاح الضريبى الشامل.[1]

---

[1] هناك أفكار راديكالية لاعادة صياغة وهيكلة النظام الضريبي المصرى على أسس علمية وهندسية مستحدثة ومبتكرة باستخدام الأساس الصفرى Zero Base ، غير أنها طبقت فى ظروف تختلف عن ظروفنا الاقتصادية والسياسية والاجتماعية، مثل الذى كان مستخدما فى اعداد الموازنات الحكومية فى فترة رئاسة جيمى كارتر بالولايات المتحدة الأمريكية. ويقصد باستخدام الأساس الصفرى فى اعداد قوانين الضرائب أن يتم تجاهل كل القوانين القائمة حاليا وافتراض عدم وجودها، ثم يبدأ المتخصصون من الصفر فى بناء هيكل ضريبى جديد على أسس مختلفة مستحدثة باستخدام مفهوم "الهندسة الضريبية". راجع من هذه الآراء ماورد فى ندوة أكاديمية السادات فرع طنطا فى فبراير ١٩٩٧ حول الهندسة الضريبية لتشجيع الاستثمار والخصخصة، وخاصة الدراسة التالية:

وطالما ان الاصلاح الضريبى يهدف الى التنسيق بين الأهداف الاقتصادية والكفاءة والعدالة والفعالية الادارية، فان التفاعل بين وسائل ضريبية مختلفة يمكن أن تحقق مكاسب هامة. فمثلا خفض التعريفة الجمركية سيحقق مكاسب فعالة للانتاج المحلى واتساع الاستهلاك، وما يفقد من تعريفة جمركية سيعوض فى ضرائب أخرى، والاصلاح الجزئى يجب أن يصمم من أجل الوصول الى اصلاح شامل.

ان تطبيق سياسة الاصلاح الاقتصادى والأخذ بنظام السوق والاقتصاد الحر يقتضى تطبيق اصلاح ضريبى يتوافق مع الاصلاح الاقتصادى على اعتبار أن السياسة الضريبية جزء هام من السياسات المالية والاقتصادية، مما يقتضى أن تقوم الدولة بتركيز جهودها فى مجال الانفاق العام وتأدية وظائفها الأساسية فى تحقيق العدالة الاجتماعية والتدخل لتحسين توزيع الدخل بوسائله المختلفة وأهمها السياسة الضريبية، دون التدخل المباشر فى آليات السوق.[١]

واصلاح هيكل الضريبة يكون أكثر كفاءة عندما يكون مصاحبا برفع كفاءة الجهاز الضربى. وتحسين هيكل الضريبة يكمله اصلاح الادارة

د./ نعيم فهيم حنا: دور الهندسة الضريبية فى اعادة هيكلة النظام الضريبى فى مصر (نموذج مقترح)، فى: أكاديمية السادات للعلوم الادارية (فرع طنطا): مؤتمر الهندسة الضريبية لتشجيع الاستثمار والخصخصة، القاهرة من ٢٣ الى ٢٤ فبراير ١٩٩٧. وكما سبق أن ذكرنا أن اختلاف ظروفنا الاقتصادية والسياسية والاجتماعية يستلزم معالجة مثل هذه الأمور بحذر شديد.

[١] د./ نعيم فهيم حنا: ترشيد سياسة الاعفاءات الضريبية، نموذج مقترح لترشيد الاستثمارات الأجنبية فى مصر ، فى : المؤتمر الضريبى الثامن عن الأنظمة الضريبية وسياسات الاستثمار فى أفريقيا، القاهرة ٢-٥ ديسمبر ١٩٩٦. ص ١٣٥.

عبد الحميد أحمد شكرى: التدخل الضريبى ضرورة للتنمية الاقتصادية والاجتماعية، فى: جمعية الضرائب المصرية، المؤتمر الضريبى الأول، القاهرة ١٩٩١. ص ١٠.

عبد العزيز أحمد فتوح: النظام الضريبى ومدى تحقيقه للعدالة، فى: جمعية الضرائب المصرية، المؤتمر الضريبى الأول، القاهرة ١٩٩١. ص ١١.

الضريبية، ذلك لأن الأداء الضعيف للادارة الضريبية يعد تعقيدا وزيادة للعبء الضريبى، بالاضافة الى ضعف الجهاز الضريبى.[1]

ان تبسيط قوانين الضرائب يسهل عمل الادارة الضريبية، والمراجعة المتكررة يمكن أداؤها بتكلفة منخفضة. والاصلاح الادارى يسهل العمل باستخدام شبكة كمبيوتر وفتح ملفات بشكل منسق. ولكن يجب الاهتمام برفع الكفاءة الادارية والانتاجية للجهاز الضريبى والقضاء على الفساد الادارى. والاصلاح الضريبى لابد أن ينبع من الظروف الداخلية للمجتمع والثقافة الضريبية السائدة، لذلك فان الاصلاح الضريبى يجب أن يكون مصريا خالصا ونابعا من الظروف المحلية، ولا يمكن فرضه من الخارج، وذلك لاختلاف الظروف الاقتصادية والاجتماعية، وعلى القوى الاقتصادية والسياسية أن تشارك فى تصميم برنامج الاصلاح الضريبى وتنفيذه. وعمل ترتيبات انتقالية يمكن أن يؤثر فى استمرارية نظام الضرائب.

ويجب اجراء مراجعة شاملة للنظام القائم كخطوة أولى للاصلاح الشامل للضرائب شاملا السياسة الضريبية والضرائب غير المباشرة. ولعل هذا الاصلاح الضريبى المقترح يواجه بمشكلة نقص الخبراء والفنيين لتشغيل هذا النظام الجديد. ويجب تقييم النظام القائم وادخال الكمبيوتر، انشاء برنامج

---

[1] راجع فى ذلك:

Suphan Andic: Some Aspects of Taxation in Less Developed Countries. Schriften des Instituts fue auslaendisches and internationales Finanz- und Steuerwesen der Universitaet Hamburg. Nomos Verlagsgesellschaft, Baden-Baden 1982. Pp. 53.

تدريب على النظام الجديد وتحسين القدرة على جمع الضرائب وتقوية الادارة الضريبية.

وبالاشارة لأهمية الضرائب غير المباشرة فى نظام الضرائب المصرى يمكن التركيز على النقاط التالية التى تدور حول اعتبارات العدالة والكفاءة الاقتصادية:

١- من الأفضل تعميم الضرائب مع خفض سعرها، وأن تكون الاعفاءات الضريبية محدودة وقاصرة على السلع الضرورية فقط، فالاعفاءات الضريبية كثيرة.

٢- يمكن التدرج فى تطبيق الضرائب على الخدمات تدريجيا وأن يفرض بسعر موحد لضريبة القيمة المضافة بحيث لايتعدى ١٠%، مع تبسيط عملية جباية الضريبة.

٣- الادارة الضريبية يجب أن تهتم بزيادة حصيلة الضريبة، والمراجعة وتدريب القائمين بالتنفيذ ورفع مهاراتهم.

[1] نصر أحمد أبوالعباس: الاعفاءات اضريبية للمجتمعات العمرانية الجديدة، فى: كلية التجارة جامعة عين شمس، والجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب: المؤتمر الضريبى الثامن: دور النظام الضريبى فى تشجيع الاستثمار وتوفير فرص العمالة للشباب، ٢٣، ٢٤ مارس ١٩٩٦. ص. ٩.

د./ صفاء جرجس: الاعفاءات الضريبية لأرباح شركات الأموال، فى: كلية التجارة جامعة عين شمس، والجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب: المؤتمر الضريبى الثامن: دور النظام الضريبى فى تشجيع الاستثمار وتوفير فرص العمالة للشباب، ٢٣، ٢٤ مارس ١٩٩٦.

حمدى هيبه: الاعفاءات الضريبية للأصول الرأسمالية والأرباح الرأسمالية، فى: كلية التجارة جامعة عين شمس، والجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب: المؤتمر الضريبى الثامن: دور النظام الضريبى فى تشجيع الاستثمار وتوفير فرص العمالة للشباب، ٢٣، ٢٤ مارس ١٩٩٦.

اقتراح بفرض ضرائب البيئة

ولعل من أهم الأدوات الضريبية المفيدة فى الاصلاح الضريبى استخدام ضرائب البيئة، فكثير من الأنشطة الاقتصادية والمنتجات تسبب تدميرا وتلويثا للبيئة ونادرا مانفرض ضرائب عليها. ولتصحيح هذا الوضع يجب فرض ضرائب بيئية على المنتجات التى تسبب آثارا خارجية سلبية، مثل تلويث الهواء والتربة والمياه والضوضاء...الخ. ويمكن توسيع قاعدة الضريبة وعائدها بأن نشجع المجهودات التى تحد من هذه الأنشطة. وهكذا يمكن أن نضع أساسا مناسبا لتصحيح هذا الوضع وتطبيق ضرائب بيئية.[1] ان الدول المستوردة للبترول تفرض على الوقود واستخدام الطرق السريعة ضرائب، وذلك للحد من تدمير البيئة والطرق والمبانى..الخ، والحد من تلويث الوسائط البيئية. ومتوسط سعر الضريبة على الوقود فى الدول المستوردة للبترول يصل الى ٢٠%، وهذا يؤى الى زيادة نحو ٢٠% وهذا يزيد ايرادات الحكومة بنسبة ٤% - ٢٠% من فاتورة وارداتها بفرض المرونة السعرية متكافئة، وهذه الايرادات تمثل خمس الناتج المحلى الاجمالى.[2]

والاصلاح الضريبى يجب أن يعالج أوجه القصور فى النظام الضريبى، مع الأخذ فى الاعتبار مايلى:

---

[1] د./ صلاح زين الدين: تطور التشريعات والسياسة البيئية فى ألمانيا الاتحادية والدروس المستفادة منها للتجربة المصرية، فى: الجمعية المصرية للاقتصاد السياسى والاحصاء والتشريع: المؤتمر العلمى الأول للقانونيين المصريين "الحماية القانونية للبيئة فى مصر، ٢٥-٢٦ فبراير ١٩٩٣. ص ١٥.

[2] د./ صلاح زين الدين: تطور التشريعات والسياسة البيئية فى ألمانيا الاتحادية والدروس المستفادة منها ...مرجع سابق. ص ٢٣.

١ – **تكلفة الاصلاح الضريبى:**

لعل ضآلة حجم الايرادات الضريبية تطرح سؤالا هاما حول تكلفة التحول الى تطبيق ضريبة القيمة المضافة ؟ وهل ستكون هذه التكلفة أقل من تكلفة ضغط الانفاق العام ؟ وهل ستؤدى زيادة الايرادات العامة الى زيادة المدخرات العامة، أم أنها ستمتص بواسطة بنود الانفاق العام الجارى الأقل أهمية. والاجابة على هذه الأسئلة ستوضح لنا أن زيادة حصيلة الضريبة ليست هى الطريق الوحيد لسد عجز الموازنة. لذلك يكون اهتمامنا بدور الجهاز الضريبى فى تعبئة الفائض الاقتصادى كأحد الأدوات بجانب بقية الأدوات المالية والنقدية.

٢– **ضرورة تحقيق العدالة الضريبية:**

حيث توجد دخول شخصية لاتخضع للضريبة بشكل عادل، والعبء الضريبى يثقل كاهل محدودى الدخل والفئات الفقيرة. والهدف الثالث للنظام الضريبى هو تحقيق العدالة بنوعيها: العدالة الأفقية Horizontal Equity والعدالة الرأسية Vertical Equity . والعدالة الأفقية تكون بمعاملة ممولى الضريبة فى نفس شريحة الدخل على قدم المساواه، أما العدالة الرأسية فتعنى توزيع أعباء الضريبة على الممولين حسب القدرة على الدفع.[١]

[١] د./ فاطمه أحمد الشربينى: ثلاثية الدخول والضرائب والعدالة الاجتماعية فى مصر، فى: جمعية الضرائب المصرية، المؤتمر الضريبى الأول، القاهرة ١٩٩١. ص ٣.
عصام الدين أحمد خليفة: اعادة هيكلة أسعار الضرائب لأغراض الهندسة الضريبية، فى: أكاديمية السادات للعلوم الادارية (فرع طنطا): مؤتمر الهندسة الضريبية لتشجيع الاستثمار والخصخصة، القاهرة من ٢٣ الى ٢٤ فبراير ١٩٩٧.

٢- إصلاح الإدارة الضريبية:

الإدارة الضريبية ضعيفة وتعاني من الفساد ومشكلة التهرب الضريبي. وضعف الإدارة الضريبية ترجع الى تعقد التشريع الضريبى والاجراءات وضعف نظم المعلومات وتدخل السياسة في الادارة الضريبية. ان التحول الايدولوجي أدى الى تحول في أداء الجهاز الضريبى لوظائفه. ومتابعة تطور النظام الضريبى منذ نشأته الحديثة فى الثلاثينيات نجده كان مصدرا عن أيدولوجية النظام الاقتصادى فى كل مرحلة والتحول من نظام اقتصاد حر تابع الى ثورة يوليو ومحاولة الاستقلال الاقتصادى، ثم العودة للاقتصاد الحر منذ السبعينيات باتباع سياسة الانفتاح الاقتصادى ثم الاصلاح الاقتصادى.

ثانيا: الحاجة الى اعادة تصميم النظام الضريبى

نؤكد بداية أنه لايوجد هيكل ضريبى مثالى، ولايوجد رأى قاطع بأن ضريبة معينة تعتبر مثالية، كما انه لايوجد فى بلد ما نظام ضريبى مثالى. وانما هناك مبادىء للاصلاح الضريبى يمكن تطويرها وتنفيذها، كما أن تصميم النظام الضريبى يعد أمرا معقدا ويتطلب فهم ودراسة الظروف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية. وفى هذا الصدد توجد بعض الملحوظات:

(١) توسيع قاعدة النظام الضريبى لها الأولوية

١- فى مصر كما فى بقية الدول النامية نجد أن قاعدة الضريبة ضيقة، وتتسم لذلك أسعار الضريبة بأنها مرتفعة لزيادة حصيلة الضريبة، وكلما ارتفع سعر الضريبة زادت الاختلالات فى النشاط الخاص. ان

خفض معدلات الضريبة وزيادة حصيلة الضريبـــة، أو زيـــادة ايـــرادات الضريبة بدون اختلالات اقتصادية يتطلب توسيع قاعدة الضرائب.

(٢) أسعار الضريبة يجب أن تكون أكثر معقولية

ان معقولية النظام الضريبى تبدأ بمعقولية الأسعار، فيجب خفـــض عـــدد وأسعار التعريفة الجمركية، وخفض تدريجى لمتوسط التعريفـــة الجمركيـــة لخفض الاختلالات التى سببتها سياسة الحماية الجمركيـــة، ووضـــع معـــدل لضريبة القيمة المضافة على السلع والخدمات مـــن ١٠% الـــى ٢٠%، وأن تطبق ثلاثة أسعار مختارة لضريبة القيمة المضافة تفرض على السلع الكمالية وغير الضرورية مع أسعار تصاعدية طبقا لبنود السلع التى تخص اســتهلاك الأغنياء.

(٣) الاصلاح الضريبى يخفض العبء الضريبى على الفقراء

حتى يمكن تخفيف العبء الضريبى على الفقراء ومحدودى الدخـــل فـــان معادل تقريبى لمتوسط الناتج المحلى للفرد يمكن أن يعفى من الضريبة علـــى الدخل الشخصى. السلع والخدمات التى تدخل تحت سلع ضرورية وأساســـية للفقراء مثل الغذاء ومنتجات القطاع غير المنظم يمكن أن تعفى من الضرائب العامة. وتفرض ضرائب تصاعدية على السلع الكمالية وغـــير الضروريـــة بدون فقدان الكفاءة والفعالية لهذه الضرائب.

ثالثا: تطوير نظام الخصم

والاضافة والتحصيل تحت حساب الضريبة

يعتبر تطبيق نظام الخصم والاضافة والتحصيل تحت حساب الضريبة من أهم مجالات تطوير النظام الضريبى فى مصر، حيث يساهم فى مجال الحصر الضريبى بشمول المجتمع الضريبى حيث ساعد التبليغ عن المعاملات فى ظهور ممولين جدد، وبين حقيقة معاملات الممولين، مما دعم عملية الفحص والمحاسبة الضريبية وجعلها تستند الى حقائق المعاملات وجعلها تبتعد عن التقدير الجزافى. وأدى ذلك الى تيسير عملية الربط والتحصيل الضريبى، كما ساهم فى زيادة الموارد المالية للدولة، ووفرة السيولة لدى الخزانة العامة، حيث التمويل أولا بأول بمبالغ الخصم والاضافة والتحصيل تحت حساب الضريبة.

ويقوم نظام الخصم والاضافة والتحصيل تحت حساب الضريبة على أساس قيام جهة الالتزام بخصم واضافة وتحصيل مبالغ تحت حساب الضريبة عند التعامل مع ممولى القطاع الخاص الخاضع للضريبة مقابل ايصالا، ثم يتم التوريد الى مأموريات الضرائب المختصة باسمهم ولحسابهم على النماذج المشتملة على بياناتهم الضريبية فى المواعيد القانونية.[1]

ويتميز نظام الخصم والاضافة والتحصيل تحت حساب الضريبة بالتحصيل مقدما تحت الحساب وضمان تحصيل الضريبة ووفرة الحصيلة

---

[1] فؤاد على جمعه: المنار الضريبى فى الخصم والاضافة تحت حساب الضريبة، القاهرة ١٩٩٥.

فؤاد على جمعه: استخدام الهندسة الضريبية فى تطوير نظام الخصم والاضافة والتحصيل تحت حساب الضريبة، فى: أكاديمية السادات للعلوم الادارية (فرع طنطا): مؤتمر الهندسة الضريبية لتشجيع الاستثمار والخصخصة، القاهرة ٢٣، ٢٤ فبراير ١٩٩٧. ص. ٢.

وتوفير سيلة للخزانة العامة، واحكام وشمول الحصر لممولي الضريبة ومنع التهرب الضريبى والوصول الى حقيقة دخل الممول والبعد عن التقديرات الجزافية وتحسين أساليب الحصر والفحص والمحاسبة والربط والتحصيل الضريبى، وبالتالى دعم الثقة بين الممول والادارة الضريبية والقضاء على الخلافات المتراكمة بينهما.

(١) حدود تطبيق نظام الخصم
والاضافة والتحصيل تحت حساب الضريبة

نصوص القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ ثم القانون رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ والقرارات الوزارية المنفذة حددت الجهات الملتزمة بالتطبيق، وممولى القطاع الخاص الخاضعين للضريبة، والأنشطة والمعاملات والسلع والنسب المقررة. حددت المادتين رقم ٣٧ ورقم ٣٩ من القانون رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ الخصم تحت الحساب لضريبة أرباح النشاط التجارى والصناعى وأرباح شركات الأموال. كما حددت المادة رقم ٤٠ من القانون رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ الاضافة على الايجارات. وحددت المواد من رقم ٧٤ الى ٧٧ من القانون رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ الخصم والتحصيل تحت حساب أرباح نشاط المهن الحرة والغير تجارية. كما حددت المادة ٨٥ من القانون رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ التحصيل تحت حساب الضريبة على ايراد الثروة العقارية.

(٢-٢) مشكلات تطبيق نظام الخصم

والاضافة والتحصيل تحت حساب الضريبة

من أهم المشكلات التى تواجه تطبيق نظام الخصم والاضافة والتحصيل تحت حساب الضريبة مشكلتان وهما:

١- تعدد النسب وتنوعها وتعدد النسب لمفردات السلعة الواحدة وأنواعها. ويقترح لعلاج ذلك الغاء مسميات السلع التفصيلية واللجوء الى عمومية النص (بيع سلع أو منتجات) لغرض الاتجار والتصنيع، والعمومية فى النسب المقرر اضافتها.

٢- تعدد النماذج المستخدمة والسجلات الواجب امساكها بواسطة الوحدات والجهات التى يسرى عليها نظام الخصم والاضافة والتحصيل تحت حساب الضريبة، مما يمثل عبئاً كبيراً على هذه الجهات واحتياجه الى ادارة مستقلة داخل المنشأة. ولعلاج هذه المشكلة يقترح تبسيط النماذج المستخدمة.[١] ومن وجهة نظرنا يستلزم اصلاح النظام الضريبى الحالى فى مصر التركيز على اتجاهين: **أولا:** اصلاح الضرائب المباشرة بعلاج نواحى القصور فى تطبيق الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين، مع توسيع وعاء الضريبة المباشرة لتشمل الدخل الزراعى. **وثانيا:** اصلاح الضرائب غير المباشرة بتطبيق ضريبة القيمة المضافة.

وهذا ما نتناوله بالتعرض والتحليل فى الأجزاء التالية.

---

[١] فؤاد على جمعه: استخدام الهندسة الضريبية فى تطوير نظام الخصم والاضافة والتحصيل تحت حساب الضريبة، فى: أكاديمية السادات للعلوم الادارية (فرع طنطا): مؤتمر الهندسة الضريبية لتشجيع الاستثمار والخصخصة، القاهرة ٢٣، ٢٤ فبراير ١٩٩٧

اصلاح الضرائب المباشرة وغير المباشرة

ان قصور النظام الضريبى عن تحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية والمالية يدعو بشدة الى اصلاحه. ولم يكن مناسبا فى الثمانينات تطبيق نظام الضريبة الموحدة فصدر قانون العدالة الضريبية لاخضاع كل دخل للضريبة حتى يتحمل كل قادر بنصيبه العادل فى تحمل الأعباء العامة للدولة. ومن المهم التيسير على الممولين بتبسيط الاجراءات ورفع المعاناة عن كاهل الطبقات محدودة الدخل وتشجيع الادخار والاستثمار تدعيما للتنمية واحكام اجراءات الحصر والربط والتحصيل كأساس لمكافحة التهرب الضريبى.

وخلال السنوات الأخيرة أدرك واضعوا السياسة المالية والاقتصادية ضرورة إدخال إصلاح شامل على النظام الضريبى. ومن هنا فقد تقرر الأخذ بعدد من الاصلاحات. وشملت هذه الإصلاحات كافة الرسوم والضرائب إذ امتدت الى الرسوم والضرائب على الواردات والضرائب على السلع والخدمات والضرائب على الدخل والأرباح. وقد أدت هذه الإصلاحات الى تعزيز الجهود المبذولة لتحقيق الاستقرار المالى، ودعم التغيرات التى طرأت على السياسات الاقتصادية وخصوصا بعد انتهاج سياسة الانفتاح الاقتصادى والتى تقوم على تشجيع الاستثمارات الخاصة وتدفقات رؤوس الأموال العربية والأجنبية. وقبل إدخال هذه الإصلاحات، كان النظام الضريبى فى مصر يتسم بارتفاع ملحوظ فى الفئات الضريبية على دخول الأفراد وأرباحهم مع المغالاة فى فئات التعريفة الجمركية وذلك لحماية الصناعات الوطنية والقائمة على احلال الواردات. وقد أدى الارتفاع الكبير فى فئات التعريفة الجمركية الى توسيع نطاق الاعفاءات للسلع الاستهلاكية من الرسوم الجمركية والضرائب على السلع والخدمات وبالتالى الى تقليص الوعاء الكلى

لهذه الضرائب والرسوم.[1] وتم الأخذ بسياسة التوسع فى الاعفاءات بغـــرض الاقلال من الآثار السلبية للنظام الضريبى القائم على عبء ضريبى ثقيل يحد من الادخار والاستثمار والعمل.

ومن الضرورى المحافظة على الانجازات التى تحققـــت فـــى برنـــامج الاصلاح الاقتصادى والتنسيق بين المحـــاور الثلاثـــة الرئيســـية للسياســـة الاقتصادية وهى السياسات النقدية والمالية وسعر الصرف. وضرورة تبنـــى برنامج شامل للاصلاح الضريبى يتناول جميع الضرائب المباشـــرة وغـــير المباشرة. فما زال هيكل التعريفة الجمركية يقوم على إصلاح عـــام ١٩٨٦، ويجب ترشيد فئات الضريبة العامة على المبيعات وتطبيقـــها علـــى قطـــاع التوزيع. وهناك ضرورة لإصلاح الضريبة العامة على المبيعـــات والـــذى تتطلبه اتفاقية المشاركة القادمة مع الاتحاد الأوروبى، وغيرها من الاتفاقـــات الدولية والإقليمية، بشأن اعفاء الواردات التى يكون مصدرهـــا المجموعـــة الأوربية من الرسوم الجمركية وغيرها من الضرائب ذات نفس الأثر. وعلى ضوء هذه التغيرات المستقبلية سوف تزداد أهمية الضريبة علـــى المبيعـــات حيث إنها الوسيلة المتعارف عليها والتى يمكن من خلالها تعويض النقص فى حصيلة الرسوم الجمركية.

وسوف نتناول فى هذا لفصل دراسة سبل اصلاح الضرائـــب المباشـــرة مغير المباشرة.

---

[1] للمزيد من التفاصيل راجع عبد المنعم عبد الرحمن «إصلاح ضرائب الدخل فى مصر: نحو فـــرض ضريبـــة موحدة على الدخل» مجلة مصر المعاصرة (٦٩-٣٧٣)، ص١٣٦-١٩٤، ١٩٧٨.

أولا: اصلاح الضرائب المباشرة

لعل فى عملية اصلاح الضرائب المباشرة يأتى إصلاح الضرائب على الدخل فى مقدمة الإصلاحات التى يجب الأخذ بها. فعلى الرغم من النمو الحديث في الاقتصاد القومى والزيادة المطردة فى متوسط دخل الفرد وعدد الأفراد ذوى الدخول المرتفعة، فقد أخذت الضريبة على دخول الأفراد تتراجع فى الأهمية النسبية وبدأت تسجل مرونة شاملة أقل من الواحد الصحيح. كما يجب تخفيض أسعار الضريبة على الشركات بحيث لا تزيد عن ٣٥ بالمائة للحد من الاعتماد على الاعفاءات كسياسة مالية تعويضية للفئات الضريبية المرتفعة.

وقد استهدف المشرع الضريبى المصرى بعدوله عن نظام الضرائب النوعية الى نظام الضريبة الموحدة تحقيق عدة أهداف منها تحقيق قاعدة العدالة والتيسير على الادارة الضريبية والممول، والاقتصاد فى نفقات الجباية والحد من فرص التهرب، والمساهمة فى تحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية.[1] وهناك مخاطر يتخوف من وجودها بسبب تطبيق نظام الضريبة الموحدة ولعل من أهمها خطورة هدم النظام الضريبى القائم على الضرائب النوعية منذ سنة ١٩٣٩، وقد يكون النظام الجديد غير ملائم للظروف الاقتصادية والاجتماعية فى مصر، فقد استقر النظام الضريبى المصرى وارتفعت حصيلة الضرائب. وهذا يؤكد خطورة المساس بالنظام الضريبى المستقر منذ سنوات عديدة. ولعل فى انتشار الأمية معوق لنجاح نظام الضريبة الموحدة. لذلك يجب اتخاذ اجراءات هامة ومنها تعميم نظام

---

[1] أنظر فى ذلك: الدكتور/ السيد عطية عبد الواحد: شرح أحكام الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين، دار النهضة العربية، القاهرة ١٩٩٥. ص ٢٠.

المأموريات الجغرافية واستخدام الحاسب الآلى، والاهتمام بتدريب العاملين بمصلحة الضرائب وتنمية الوعى الضريبى لدى الممولين. فمن معوقات تطبيق الضريبة الموحدة ضعف كفاءة الجهاز الضريبى وضعف أو غياب الوعى الضريبى، مما يؤدى الى تراكم حالات الفحص والربط وانعدام الثقة بين الممولين والجهاز الضريبى.[١]

ثانيا: اصلاح الضرائب غير المباشرة

(١) اصلاح هيكل التعريفة الجمركية

ان إصلاح الضريبة العامة على المبيعات يجب أن يكمله إصلاح هيكل التعريفة الجمركية لكى يعكس الآتى :

١. التخفيض فى فئات التعريفة على السلع الواردة من الاتحاد الأوروبى .

٢. الحد من مصدر الواردات كعامل مؤثر على العبء الكلى على الواردات القادمة من خارج الاتحاد الأوروبى.

٣. المزيد من الترشيد فى التعريفة بتخفيض الحد الأقصى للفئات لكى لا تزيد عن ٤٠% وكذلك عدد الفئات بحيث لا يتجاوز خمس فئات.

٤. الأخذ بمبدأ الحد الأدنى وتطبيقه بطريقة فعالة بحيث يسرى على كل الواردات بصرف النظر عن موطنها ويشمل ذلك الواردات من الاتحاد الأوروبى.

---

[١] د./ عبد السلام محمد عبد السلام: نظام الضريبة الموحدة على الدخل ومدى ملاءمته للتطبيق فى الدول النامية. دراسة تطبيقية للنظام الضريبى المصرى، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة القاهرة. ١٩٩٣. ص ٢٢.

(٢) تطبيق الضريبة العامة على المبيعات ومشكلاتها

سنقوم بدراسة التحول من الضريبة على الاستهلاك الى تطبيق الضريبة العامة على المبيعات، ثم نتعرض لمشكلات التطبيق.

(أ) من الضريبة على الاستهلاك الى الضريبة العامة على المبيعات:

لم تلق الضرائب على السلع والخدمات فى مصر اهتمام المسئولين عن السياسة الضريبية باعتبارها مصدرا هاما من مصادر الإيرادات إلا مؤخرا فترة الثمانينات. فقد ركز المسئولون عن السياسة والادارة الضريبية فى الماضى على ضرائب الدخل والأرباح وكذلك على رسوم وضرائب الواردات. ويرجع تطبيق الضرائب على السلع والخدمات كمجموعة ضريبية الى عام ١٩٢١. وكانت تلك الضرائب تفرض أساسا فى شكل رسوم انتاج على السلع المحلية. وفى عام ١٩٣٢، والسنوات التى تلت تعريفة ١٩٣٠ والتى أدخلت رسوما جمركية حامية وإيرادية لأول مرة فى تاريخ مصر الضريبى الحديث، بدأ الأخذ برسوم الانتاج وإنما بشكل جزئى وقاصر على سلع معينة شائعة الاستعمال. ففى هذه السنة، تم وضع هذه الرسوم فى قانون خاص بها وظل قانون ١٩٣٢ أساسا لإخضاع السلع والخدمات للضرائب حتى منتصف الستينيات عندما بدأت مصر فى تطبيق أنظمة مختلفة من الضرائب غير المباشرة والمعروفة فى ذلك الوقت باسم فروق الأسعار. وفى عام ١٩٨١، تم تجميع القوانين والمراسيم المبعثرة والخاصة برسوم الانتاج المختلفة وكذا ضرائب الانتاج الجزئية وفروق الأسعار وتعديلاتها المختلفة ودمجها فى قانون واحد وهو قانون ضريبة الاستهلاك. وعلى العكس مما قد يوحى به اسمها، فإن ضريبة الاستهلاك كانت أبعد ما يكون عن كونها

ضريبة عامة شاملة على استهلاك السلع والخدمات حيث كانت في واقع الأمر خليطا من ضرائب انتاج متعددة أدخلت على أساس جزئي دون أن يصاحب ذلك أى تنسيق فى الأحكام أو الفئات. وقد اتسمت هذه الضريبة بالتمييز فى المعاملة بين المنتج المحلى والمستورد. وعلى الرغم من أن قانون عام ١٩٨١، جمع فى قانون واحد كل النصوص المتناثرة فإنه، أى قانون الضريبة على الاستهلاك، قد نقل أوجه القصور والنقص التى تراكمت أثناء فترة الخمسين سنة السابقة على صدوره والتى نتجت عن اتخاذ إجراءات وقرارات جزئية غير منسقة عند فرض رسوم أو ضرائب على الانتاج جيدة أو تعديلها.

وعلى الرغم من سريان ضريبة الاستهلاك على الواردات وعلى السلع المحلية، فإن المعاملة الضريبية لم تكن واحدة لاختلاف أسعار أو فئات تلك الضريبة على الوارد عن تلك المفروضة على المنتج المحلى. وإلى الحد الذى كانت فيه فئات ضريبة الاستهلاك على الواردات تزيد عن مثيلتها على الانتاج المحلى فإن ضريبة الاستهلاك على الواردات اضافت رسوما حامية إضافية. أما إذا كانت معدلات ضريبة الاستهلاك على الواردات أقل، فإن ذلك كان بمثابة تخفيض فى معدل الحماية للصناعات المحلية التى توفرها التعريفة الجمركية.

ولقد تميزت ضريبة الاستهلاك بالاعتماد الغالب على الفئات النوعية والمعروفة أحيانا بالفئات المقطوعة والتى تفرض على أساس الوزن، الكم، أو الوحدة. ولحماية حصيلة تلك الضريبة كان الأمر يستلزم زيادة معدلات الضريبة ومن ثم الدخول فى اجراءات التشريع وسن القوانين. ولقد تم تخفيض هذه الحدود والمشاكل فى عام ١٩٩١ حينما أدخلت الضريبة العامة على المبيعات. ولقد بدأ تطبيق الضريبة العامة على المبيعات فى عام ١٩٩١

وذلك بعد صدور القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١. هذا ويعتبر الإصلاح الذى أحدثه هذا القانون أحد الإصلاحات الجذرية الثلاث فى السياسة الضريبية المصرية المعاصرة وإدارتها.[١]

وتشمل الإصلاحات الهيكلية الأخرى ما يلى:

١- الرسوم والضرائب على الواردات، والأخذ بتعريفة ١٩٣٠، والتى حققت لمصر استقلالها فى شئون التعريفة والسياسة الجمركية والذى لم يكن كاملا بسبب الامتيازات الأجنبية قبل ذلك، حيث لم يكن فى استطاعة مصر تشجيع أو حماية الصناعات المحلية. وكانت الرسوم الجمركية المفروضة قبل ذلك تعامل الواردات بالمساواة مع المنتجات المصنعة محليا. وقد كانت الرسوم الجمركية قبل تعريفة ١٩٣٠ تعرف بكونها رسوم إيرادية أو دخولية وليست حامية كما هو متعارف على دورها.

٢- لم تكن الضرائب على الدخل والأرباح والتى جاءت بالقانون رقم ١٩٣٩/١٤ من سلطة الإدارة المصرية لأن دخول الأجانب المقيمين وأرباح الشركات الأجنبية كانت معفاة من كل الضرائب المباشرة بسبب الامتيازات. وبصدور قانون الضريبة العامة على المبيعات اكتملت السياسة الضريبية

---

[١] د./ حسن محمد كمال، د./ سعيد عبد المنعم: الضريبة العامة على المبيعات فى التشريع المصرى، مكتبة عين شمس، القاهرة ١٩٩١ .ص ٤٣.

د./ عبد الحميد المنشاوى، د./ عبد الفتاح مراد: شرح قانون ضربة المبيعات، المكتب الجامعى الحديث، القاهرة. ١٩٩١. ص ١١٩.

المصرية وأمكن لها أن تنظم أهدافها وذلك عن طريق تخصيص كل أداة من الأدوات الهامة لهذه السياسة لهدف معين ومحدد ينبغي تحقيقه.[1]

يتكون وعاء الضريبة العامة على المبيعات الواردات ورسوم الانتاج والسلع المنتجة والخدمات.[2] واصلاح الضريبة العامة على المبيعات يهدف الى توسيع الوعاء الضريبى وإزالة القيود ونواحى القصور التى لا تزال تؤثر على كفاءة ضريبة المبيعات وعلى حصيلتها التى يمكن الوصول اليها، وينبغى أن يقوم هذا التعديل على الأخذ بالضريبة على القيمة المضافة التى يمكن فرضها على كافة المراحل من انتاج وتوزيع وخدمات. ويمكن للضريبة على القيمة المضافة المقترحة ان تحقق الحد الأقصى من البساطة والحياد الضريبى والوفرة فى الحصيلة وخصوصا إذا ما تقررت معاملة واحدة للسلع والخدمات على أساس قاعدة عريضة ووعاء يتميز بأكبر قدر ممكن من العمومية والاتساع. وكما حققت الضريبة العامة على المبيعات الحالية تحسينا ملحوظا وإسهاما كبيرا للنظام الضريبى المصرى عن طريق إحلالها محل ضريبة الاستهلاك التى فرضت عام ١٩٨١، فإن الضريبة على القيمة المضافة المقترحة هى الخطوة التالية نحو إصلاح الضرائب على السلع والخدمات.

---

[1] للمزيد من التفاصيل عن تأثير الامتيازات على سلطة فرض الضرائب فى مصر، انظر: عبد المنعم عبد الرحمن – المعاملة الضريبية للأجانب غير المقيمين والشركات الأجنبية وآثارها على نمو الاقتصاد المصرى، ١٩٦٠.

[2] د./ جلال الدين الشافعى: أساليب فرض الضريبة العامة على المبيعات وأفضلها للتطبيق فى مصر، فى : المؤتمر الضريبى الخامس لكلية التجارة، جامعة عين شمس، ٢١-٢٣ ديسمبر ١٩٩١. ص ١٥.

غريد نجيب سامى: الضرائب السلعية والأسعار، رسالة دكتوراه بكلية الحقوق، جامعة عين شمس. القاهرة، ١٩٧٦. ص ١٥٠.

(ب) تطبيق الضريبة العامة على المبيعات:

استحدث المشرع المصرى فى قانون الضريبة العامة على المبيعات رقـم ١١ لسنة ١٩٩١ قواعد وأنظمة قانونية جديدة تهدف الى تلاشى العيوب التى شابت تطبيق قانون ضريبة الاستهلاك، والذى كان فى واقع الأمر خليطا من ضرائب انتاج متعددة أدخلت على أساس جزئى دون أن يصاحب ذلك تنسيق فى الأحكام أو الفئات وهو ماترتب عليه العديد من المشكلات عند التطبيق.[١]

ورغبة من المشرع فى تسهيل تطبيق ضريبة المبيعات، ومراعاة الظروق الاقتصادية والاجتماعية، فقد نص فى المادة الأولى مـن قـانون الضريبـة العامة على المبيعات على أن يتم تطبيق الضريبة على ثلاث مراحل:

المرحلة الأولى: يكلف فيها المنتج الصناعى والمستورد ومؤدى الخدمـة بتحصيل الضريبة وتوريدها لمصلحة الضرائب.

المرحلة الثانية: يكلف فيها المنتج الصناعى والمستورد ومؤدى الخدمـة وكذلك تاجر الجملة بتحصيل الضريبة وتوريدها لمصلحة الضرائب.

المرحلة الثالثة: يكلف فيها المنتج الصناعى والمستورد ومؤدى الخدمـة وتاجر الجملة وكذلك تاجر التجزئة بتحصيل الضريبة وتوريدهـا لمصلحـة الضرائب.

ونصت المادة الرابعة من قانون الضريبة العامة على المبيعات علـى أن تسرى المرحلة الأولى من تطبيق الضريبة من تاريخ العمل بـهذا القـانون

---

[١] محمد بدران: مجموعة بدران الضريبية، الاصدار السادس، المجلد الثالث، القاهرة. يناير ١٩٩٩. ص ٩٨٥.

د./ مجدى محب حافظ: قانون الضريبة الموحدة، الجزء الثانى، عالم الكتب، القاهرة ١٩٩٦. ص. ٩٠.

ويجوز بقرار من رئيس الجمهورية الانتقال من تحصيل الضريبـــة بالنســبة لبعض السلع ال المرحلة الثانية أو الثالثة حسب الأحوال.

وتوجد قواعد وأنظمة قانونية جديدة استحدثها المشرع الضريبة فى قـانون الضريبة العامة على المبيعات.[1] ولعل من أهمها مايلى:

١.أكد المشرع على أن واقعة استحقاق الضريبة هى واقعة اتمام البيع وأداء الخدمة، وبالنسبة للسلع المستوردة تستحق الضريبـــة علـــى علـــى مرحلة الافراج الجمركى وبتحقق الواقعة المنشئة للضريبـــة الجمركيـــة. وبهذا يكون المشرع قد ألغى ماكان معمولا به فى ظل ضريبة الاستهلاك، حيث كانت واقعة استحقاق الضريبة عند عملية سحب الســلعة ن مكـــان انتاجها أو تصنيعها أو من المخازن من الأمور التى أثـــارت مشــكلات عديدة عند التطبيق.

٢.استحدث المشرع نظام خصم الضريبة السابق سدادها على المـــواد الخام الداخلة فى صناعة السلع المحلية، وهو ماساعد على التخلص مـــن مشكلة الازدواج الضريبى.

٣.الأصل فى الضريبة العامة على المبيعات هو خضوع جميع الســلع الصناعية للضريبة الا ما يستثنى بنص خاص أما الخدمات فهى لاتخضــع للضريبة الا ما ورد على سبيل الحصر بالجدول رقم ٢ المرافق للقانون.

[1] عصام أحمد النجار: ضريبة المبيعات: أولويات مراجعة القانون، فى: قضايا برلمانية، العدد الثالث والعشـــرين، فبراير ١٩٩٩، ص ٣٤.

٤. استحدث المشرع نظام التسجيل والذى بمقتضاه يلزن المنتج الصناعى ومؤدى الخدمة الخاضع للضريبة والذى بلغ حجم مبيعاته ٤٥ ألف جنيه خلال الاثنى عشر شهرا على تاريخ العمل بالقانون.

٥. يتحدث المشرع نظام التحكيم فى المنازعات التى تثور بين المكلفين بالضريبة وبين المصلحة.

ويمكن وضع الضريبة على القيمة المضافة موضع التنفيذ وذلك عن طريق سريان الضريبة العامة على المبيعات على قطاع التوزيع وهو فى نفس الوقت ما يتطلبه القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١. والأخذ بالضريبة على القيمة المضافة ينبغى أن يوفر الفرصة لعملية إصلاح شامل كامل متمم للتغيرات السبع الجزئية والتى تم الأخذ بها عبر السنوات الست الأخيرة، والتى لم تحدث أى تغيير فى الضريبة العامة على المبيعات نفسها أو هيكلها ودون أن تأخذ فى الحسبان القصور والمحاذير التى قد يكون التطبيق الفعلى قد أسفر عنها.

وقد تحقق الهدف المالى من ضريبة المبيعات مما دعم برنامج الاصلاح الاقتصادى، فقد حققت مصلحة الضرائب على المبيعات دخلا للخزانة العامة فى سنوات معدودة يقترب من ستين مليار جنيه، وهو مايعادل حصيلة الضرائب العامة على الدخل خلال خلال خمسين عاما من ١٩٣٩ الى ١٩٩٢، وبأقل قيمة لتكلفة الجباية.[1]

---

[1] نصر أبو العباس أحمد: مشاكل تطبيق قانون ضريبة المبيعات، واقتراحات الحل، فى: أكاديمية السادات للعلوم الادارية، مركز البحوث، ندوة الضريبة العامة على المبيعات (الأبعاد-المشاكل-التطوير)، القاهرة ٢٤ يوليو ١٩٩٩.

ومن مزايا القانون تحقيق تكافؤ الفرص بين مختلف السلع، وتثبيت فئات ضريبة الاستهلاك المطبقة بالنسبة لبعض السلع الهامة للمواطنين، وتوسيع قاعدة الضريبة مع خفض سعرها، وتبسيط نظام الضريبة، وخصم ماسبق تحصيله من ضريبة على المدخلات لمنع الازدواج الضريبى. ومن مزايا ضريبة المبيعات أيضا اعفاء صغار المنتجين، وتسديد الضريبة خلال الثلاثين يوما التالية لانتهاء شهر المحاسبة، والأخذ بنظام التحكيم لحل النزاعات بين الممولين والمصلحة واتاحة التصالح بدلا من اللجوء الى التقاضى.[1]

(جـ) مشاكل تطبيق الضريبة العامة على المبيعات:

هناك أوجه لقصور فى تطبيق الضريبة العامة على المبيعات منها ضيق القاعدة الضريبية التى مازالت تقتصر على السلع الصناعية والواردات وبعض الخدمات المنتقاه، ومازال هيكل فئات الضريبة العامة على المبيعات يحتاج الى ترشيد، كما أن خصم الضريبة العمامة على المبيعات لاتستفيد منه السلع والخدمات الرأسمالية والسلع الخاضعة لرسوم الانتاج.[2]

ويلاحظ انفصال مصلحة الضريبة العامة على المبيعات عن مصلحة الضرائب العامة، كما أنه لايوجد ترابط بين الضريبة العامة على المبيعات والضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على أرباح شركات الأموال.[3]

---

[1] سيد عطيتو محمد على: تطوير الضريبة العامة على المبيعات، فى: أكاديمية السادات للعلوم الادارية، مركز البحوث، ندوة الضريبة العامة على المبيعات (الأبعاد-المشاكل-التطوير)، القاهرة ٢٤ يوليو ١٩٩٩. ص ١.

[2] سيد عطيتو محمد على: تطوير الضريبة العامة على المبيعات، ......مرجع سابق ص ٤.

[3] سيد عطيتو محمد على: تطوير الضريبة العامة على المبيعات، ......مرجع سابق ص ٤.

ويلاحظ أن التطبيق الحالى لقانون الضريبة العامة على المبيعات لم يعالج مشكلات ضريبة الاستهلاك ومن بينها تباين فئت الضريبة على الاستهلاك وكذلك فئات الضريبة العامة على المبيعات، وخضوع بعض السلع المنتجة محليا لفئات ضريبة على الاستهلاك أعلى من فئات السلع المستوردة (مثلا ٣٢,٥% على المستورد من المياه الغازية، ٥٠%-٦٠% على المنتج المحلى منها)، والازدواج الضريبى يحدث أيضا فى حالة ضريبة المبيعات حيث لايسمح لقانون بخصم الضريبة على مدخلات الخدمات من الضريبة على الخدمات المؤداه، وعدم دقة توصيف السلع الخاضعة للضريبة.[١] كما يرى أحد الباحثين أن بعض نصوص قانون الضريبة العامة على المبيعات رقم ١١ لسنة ١٩٩١ تخرج على قواعد الضريبة التى حددها آدم سميث. ويظهر خروج هذا القانون على قواعد العدالة فى فرض ضريبة نوعية على بعض السلع وضريبة نسبية على سلع أخرى، وتفاوت أسعار ضريبة على النقل المكيف ٥% من قيمة التذكرة بينما نقل البضائع ١٠%. كذلك الازدواج فى استحقاق الضريبة على السلع الرأسمالية، وعدم سريان خصم الضريبة على المدخلات بالنسبة للسلع والخدمات بالجدول رقم (١)، وعدم رد الضريبة فى حالات تستوجب الرد. كما يبدو الخروج على قاعدة اليقين مثلا فى صدور القانون رقم ٢ لسنة ١٩٩٧ المعدل للقانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ ليطبق بأثر رجعى حيث أن به نص يقضى بسريان أحكامه من تواريخ سريان القرارات الجمهورية التى تم الغاؤها. كذلك أضيفت ال الجدول رقم (٢) المرافق للقانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ بالقرار الجمهورى رقم ٧٧ لسنة ١٩٩٢خدمات التشغيل للغير والتى أثارت المشاكل وهدمت قاعدة اليقين. ويبدو الخروج

---

[١] حمدى هيبة: مدى توافر قواعد فرض الضريبة فى القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ باصدار قانون الضريبة العامة على المبيعات، فى: أكاديمية السادات للعلوم الادارية، مركز البحوث، ندوة الضريبة العامة على المبيعات (الأبعاد-المشاكل-التطوير)، القاهرة ٢٤ يوليو ١٩٩٩، ص ٢

ويلاحظ أن التطبيق الحالى لقانون الضريبة العامة على المبيعات لم يعالج مشكلات ضريبة الاستهلاك ومن بينها تباين فئت الضريبة على الاستهلاك وكذلك فئات الضريبة العامة على المبيعات، وخضوع بعض السلع المنتجة محليا لفئات ضريبة على الاستهلاك أعلى من فئات السلع المستوردة (مثلا ٣٢,٥% على المستورد من المياه الغازية، ٥٠%-٦٠% على المنتج المحلى منها)، والازدواج الضريبى يحدث أيضا فى حالة ضريبة المبيعات حيث لايسح لقانون بخصم الضريبة على مدخلات الخدمات من الضربة على الخدمات المؤداه، وعدم دقة توصيف السلع الخاضعة للضريبة.[1] كما يرى أحد الباحثين أن بعض نصوص قانون الضريبة العامة على المبيعات رقم ١١ لسنة ١٩٩١ تخرج على قواعد الضريبة التى حددها آدم سميث. ويظهر خروج هذا القانون على قواعد العدالة فى فرض ضريبة نوعية على بعض السلع وضريبة نسبية على سلع أخرى، وتفاوت أسعار ضريبة على النقل المكيف ٥% من قيمة التذكرة بينما نقل البضائع ١٠%. كذلك الازدواج فى استحقاق الضريبة على السلع الرأسمالية، وعدم سريان خصم الضريبة على المدخلات بالنسبة للسلع والخدمات بالجدول رقم (١)، وعدم رد الضريبة فى حالات تستوجب الرد. كما يبدو الخروج على قاعدة اليقين مثلا فى صدور القانون رقم ٢ لسنة ١٩٩٧ المعدل للقانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ ليطبق بأثر رجعى حيث أن به نص يقضى بسريان أحكامه من تواريخ سريان القرارات الجمهورية التى تم الغاؤها. كذلك أضيفت ال الجدول رقم (٢) المرافق للقانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ بالقرار الجمهورى رقم ٧٧ لسنة ١٩٩٢خدمات التشغيل للغير والتى أثارت المشاكل وهدمت قاعدة اليقين، ويبدو الخروج

---

[1] حمدى هيبة: مدى توافر قواعد فرض الضريبة فى القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ باصدار قانو٨ن الضريبة العامة على المبيعات، فى: أكاديمية السادات للعلوم الادارية، مركز البحوث، ندوة الضريبة العامة على المبيعات (الأبعاد-المشاكل-التطوير)، القاهرة ٢٤ يوليو ١٩٩٩. ص ٢.

على قاعدة الملاءمة مثلا في عدم ملاءمة الجزاء أو العقوبة وتناسبها مع الأفعال التى أثمها المشرع وتتصاعد مع خطورتها.[1] ٧٧ ومازالت هناك مشكلات فى تطبيق الضريبة العامة على المبيعات يستلزم مواجهتها تشريعيا وفنيا، مثل مشكل احتساب الضريبة على السلع الرأسمالية، والمشاكل الناتجة من بيع سلع معفاه من الضريبة أو بيع سلع خاضعة للضريبة الى جهات معفاه منها، ومشاكل محاسبة منتجى سلع الجدول رقم (١) واحتساب الضريبة على الدفعات المقدمة.[2]

---

[1] هنا يثار سؤال هام حول مدى توافر قواعد فرض الضريبة فى قانون الضريبة العامة على المبيعات ؟ فمن المعروف أن علماء المالية العامة والاقتصاد يأخذون بقواعد الضريبة التى حددها آدم سميث وهى قواعد العدالة واليقين والملاءمة والاقتصاد، وقد تأثرت بذلك المحكمة الدستورية العليا فى مصر وأعتبرت هذه القواعد أساسا للحكم على دستورية قانون الضرائب، وهو مايؤكد أن المشرع المصرى قد خرج على هذه القواعد فى بعض النصوص. وللرجوع الى أمثلة عن ذلك من قانون الضريبة العامة على المبيعات رقم ١١ لسنة ١٩٩١ أنظر دراسة الأستاذ حمدى هيبة فى ندوة أكاديمة السادات بتاريخ ١٩٩٩/٧/٢٤ حول الضريبة العامة على المبيعات، مرجع سبق ذكره.

[2] أنظر فى ذلك:

نصر أبو العباس: مشاكل تطبيق قانون ضرية المبيعات....مرجع سابق.، وأيضا:

روفائيل بولس المحامى: مشكلات ضريبة المبيعات وأحكام القضاء، فى: أكاديمية السادات للعلوم الادارية، مركز البحوث، ندوة الضريبة العامة على المبيعات (الأبعاد-المشاكل-التطوير)، القاهرة ٢٤ يوليو ١٩٩٩.

سمير سعد مرقص وعايده حنا جرجس: ضريبة المبيعات على السلع الرأسمالية، دراسة تحليلية انتقادية، فى: أكاديمية السادات للعلوم الادارية، مركز البحوث، ندوة الضريبة العامة على المبيعات (الأبعاد-المشاكل-التطوير)، القاهرة ٢٤ يوليو ١٩٩٩.

أشرف حنا: خدمة التشغيل للغير وتجاوز التطبيق العملى للاطار العام لنظرية الضرائب، فى: أكاديمية السادات للعلوم الادارية، مركز البحوث، ندوة الضريبة العامة على المبيعات (الأبعاد-المشاكل-التطوير)، القاهرة ٢٤ يوليو ١٩٩٩.

الفصل الثالث

نحو تطبيق جيد لضريبة القيمة المضافة

أولا: تطوير الضريبة العامة على المبيعات الى ضريبة على القيمة المضافة

ثانيا: حول مشكلات تطبيق ضريبة القيمة المضافة فى مصر

ثالثا: آليات تطبيق ضريبة القيمة المضافة

نحو تطبيق جيد لضريبة القيمة المضافة

فى عام ١٩٧٧ بدأ التفكير فى تطبيق ضريبة القيمة المضافة فى مصر، على أن يطبق ذلك بالتدريج فطبقت الضريبة على الاستهلاك بالقانون رقم ١٣٣ لسنة ١٩٨١، وظل ساريا عشرة سنوات تعرض فيها لكثير من التعديلات. ثم صدر القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ بشأن الضريبة العامة على المبيعات، التى تعد فى مرحلتيها الثانية والثالثة صورة من صور القيمة المضافة.[١]

والضريبة على القيمة المضافة تفرض بمناسبة تداول السلع بالبيع أو بمناسبة أداء خدمات معينة، فهى ضريبة على الاستهلاك أو ضريبة على الانفاق.[٢] والواقعة المنشئة لضريبة القيمة المضافة هى عملية البيع.[٣] وللانتقال الى تطبيق المرحلة الثانية والمرحلة الثالثة من الضريبة العامة على المبيعات وصولا الى تطبيق الضريبة على القيمة المضافة يلزم الاهتمام بعلاج مشكلات تطبيق ضريبة المبيعات والاهتمام بمواجهة مشكلات تطبيق ضريبة القيمة المضافة. لذلك ندرس فى هذا الفصل تطوير ضريبة المبيعات الى ضريبة على القيمة المضافة، ومشكلات وآليات تطبيق ضريبة القيمة المضافة فى مصر، والتى تعد أهم أركان الاصلاح الضريبى.

---

[١] د./ عبد المنعم عبد الغنى على: نظرية الضريبة على القيمة المضافة وامكانية تطبيقها فى مصر، رسالة دكتوراه بكلية الحقوق جامعة أسيوط، ١٩٩٣/١٩٩٤. ص ١٨.

[٢] د./ زكريا محمد بيومى: شرح الضريبة العامة على المبيعات، مكتبة شادى، القاهرة، ١٩٩١. ص ١٠.

د./ أحمد جامع: علم المالية العامة، مكتبة وهبه، القاهرة، ١٩٦٩. ص ٢٠٩.

[٣] د/. محمد رضا سليمان: الضريبة عل القيمة المضافة، فى: مصر المعاصرة، العدد ٣٣٩، يناير ١٩٨٥. ص ٢٣.

أولا: تطوير الضريبة العامة على المبيعات الى ضريبة على القيمة المضافة

من الضرورى قبل الانتقال الى تطبيق المرحلة الثانية والمرحلة الثالثة من الضريبة العامة على المبيعات حسم المشاكل والمنازعات بين الممولين ومصلحة الضرائب على المبيعات، واعداد جداول السلع التى تفرض عليها الضريبة فى مرحلة تجارة الجملة.[١] لعل من أهم اتجاهات تطوير الضريبة العامة على المبيعات هو تحويلها الى ضريبة على القيمة المضافة، وذلك يستلزم ضرورة ترشيد فئات الضريبة، وتعميم الخصم الضريبى، ونشرح ذلك فيما يلى:

أولا: ترشيد فئات الضريبة:

لعل تخفيض فئات الضريبة يؤدى الى تبسيط ادارة الضريبة والتيسير على الممولين. وقد ألغيت فئة ٣٠% سنة ١٩٩٣ وذلك لتدنى الحصيلة التى حققتها هذه الفئة، كما ينصح بدمج الفئتين ٢% و١٠% فى فئة واحدة تتراوح بين ١٢%-١٥%، فذلك من شأنه ترشيد الفئات الضريبية ويقلل من مشكلات ادارة الضريبة وقد يحقق حصيلة اضافية تعوض النقص الذى قد يحدث نتيجة تعميم خصم الضريبة على السلع الرئيسية والخدمات.

---

[١] حمدى عبد العظيم: تطوير الضريبة العامة على المبيعات وصولا الى الضريبة على القيمة المضافة، فى: أكاديمية السادات للعلوم الادارية، مركز البحوث، ندوة الضريبة العامة على المبيعات (الأبعاد-المشاكل-التطوير)، القاهرة ٢٤ يوليو ١٩٩٩، ص ٦.

أحمد مصطفى محمد: تطبيق الضريبة على القيمة المضافة فى مصر: رؤية مستقبلية، فى: أكاديمية السادات للعلوم الادارية، مركز البحوث، ندوة الضريبة العامة على المبيعات (الأبعاد-المشاكل-التطوير)، القاهرة ٢٤ يوليو ١٩٩٩.

ثانيا: تعميم الخصم الضريبى:

التطبيق الحالى للضريبة العامة على المبيعات لايسمح بالخصم الضريبى للسلع والخدمات الرأسمالية حيث تظل خاضعة لعبء تراكمى، وذلك يؤدى الى التمييز ضد الصناعات ذات الاستخدام المكثف للأصول والمعدات الرأسمالية ويعطل أخذها بالتطورات التكنولوجية الحديثة، وزيادة الآثار التراكمية، والتمييز ضد الصادرات. ولعلاج هذه المشاكل يجب تعميم الخصم الضريبى ليشمل كل الضريبة العامة المدفوعة مع عدم التفرقة بين المعدات الرأسمالية وغيرها من المصروفات العادية.

ومن المتوقع تلافى أوجه القصور فى الضريبة العامة على المبيعات بتطيق ضريبة القيمة المضافة، حيث يمكن توزيع عبء الضريبة على المراحل الاقتصادية توزيعا عادلا يتمشى مع القيمة التى أضافتها كل مرحلة، ويمنع الازدواج والتهرب الضريبى لدرجة كبيرة.[1]

ويجب تعميم الخصم ليشمل كل الضريبة العامة على المبيعات المدفوعة مع عدم التفرقة بين المعدات الرأسمالية وغيرها من المصروفات العادية. ولا يجب أن يحول النقص فى الحصيلة الذى قد يتحقق نتيجة لتعميم الخصم دون تطبيقه، وبسبب تلك التكاليف الإيرادية لم تقم بعض البلدان فى بداية العمل بالضريبة على القيمة المضافة فيها بالسماح بالخصم على السلع الرأسمالية

---

[1] أنظر فى ذلك: ./ حسن محمد كمال، د./ سعيد عبد المنعم محمد: الضريبة العامة على المبيعات، القاهرة ١٩٩٧.

نصر أبو العباس أحمد: الموسوعة فى الضريبة العامة على المبيعات، القاهرة ، ١٩٩٥.

د./ جلال الشافعى: الموسوعة الضريبية – الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين، الضريبة على أرباح شركات الأموال، والضريبة العامة على المبيعات، القاهرة ١٩٩٩.

كاملا ولكنها بعد التطبيق الفعلى أدركت أنه قد تتحقق فوائد من جراء عمومية سريان الخصم وهذا ما ينبغى أن يكون عليه الوضع فى مصر.[1]

ثانيا: مشكلات تطبيق ضريبة القيمة المضافة فى مصر

كان اصدار قانون الضريبة العامة للمبيعات خطوة لتطبيق الضريبة على القيمة المضافة. وقبل تطبيق ضريبة القيمة المضافة يجب مراجعة وتنقيح النظام الضريبى الحالى بما فيه من ضرائب مباشرة وغير مباشرة، واعادة تنظيم مصلحة الضرائب، وتنمية وتطوير مقترحات عملية للاصلاح الضريبى. فى المرحلة الأولى يجب تبسيط وتدعيم نظام الضرائب غير المباشرة، وتحسين هيكل الضريبة على دخول الأفراد والاهتمام بمبدأ العدالة، أما بالنسبة لضريبة الدخل على الشركات يجب خفض سعرها من أجل تحسين مناخ اقتصادى مشجع للتنمية والاستثمار.

المرحلة الثانية تركز على نماذج لتحليل نظام الضرائب. ويمكن عرض أو اقتراح ثلاثة نماذج تتعلق بضريبة الدخل على الأفراد والشركات ونظام للضرائب غير المباشرة. وهذه النماذج ترتكز على نسب الضرائب والبيانات الاقتصادية فى الحسابات القومية التى يمكن تصميمها بحيث يمكن تقدير الايرادات والآثار التوزيعية لنظام الضرائب. ويمكن قيام خبراء ولجان حكومية بتنفيذ هذا الاقتراح. المرحلة الثالثة يمكن فيها تطوير مقترحات لبرنامج اصلاح ضريبية شاملة مع خطة تفصيلية لتنفيذ هذه اصلاحات.

---

[1] على سبيل المثال، نجد أن المجر والأرجنتين والبرازيل لم تسمح فى بداية تطبيق هذه الضريبة بالخصم كاملا وفوريا بالضريبة على القيمة المضافة المدفوعة عن السلع الرأسمالية. وحاليا وسعت هذه الدول وغيرها هذا الخصم حتى لا تتحمل السلع الرأسمالية عبء الضريبة. وللمزيد من التفاصيل راجع:
IMF Occusional Paper No. 88, Value Added Tax: Administrative and Policy Issues, Edited by Alan A. Tait, October 1991, pp. 11-12.

والهدف يكون استكمال برنامج اصلاح ضريبى شامل مع خطـــة تفصيليـــة للتنفيذ. وربما يكون من الأفضل تكوين فريق عمل لكل نقطة فى البرنــــامج ولجان مشتركة من وزارة المالية والاقتصاد والجهاز المركزى للتعبئة العامة والاحصاء وجمعيات رجال الأعمال ومصلحة الضرائب...الخ

ولعل أهم الاختيارات والمشكلات التى قد نتعــرض لــها فــى تطبيــق ضرائب القيمة المضافة يمكن عرضها فيما يلى:

(١) المفاضلة بين تطبيق ضريبة القيمة المضافة

على الدخل أو على الاستهلاك أو على الناتج المحلى الاجمالى

باستخدام الحسابات القومية لعله من المفيد أن نوضح العلاقة التى تعـــبر عنها ضريبة القيمة المضافة على الاستهلاك بالنسبة للضريبة على الأجـــور فى اقتصاد مغلق يتكون من عنصرى العمل ورأس المال.

ولو عبرنا عن المتغيرات الاقتصادية المستخدمة فى المعادلات التالية بعد، كما يلى:

C تعبر عن الاستهلاك

I تعبر عن الاستثمار الكلى

W تعبر عن الأجور

P تعبر عن الربح الصافى بعد الاهلاك.

D تعبر عن الاهلاك

ومعادلة الناتج المحلى الاجمالى كما يلى:

$$GNP = C + I = W + P + D$$

وذلك يعنى أن الناتج المحلى الاجمالى يساوى الاستهلاك الكلى مضافا اليه الادخار الكلى، أو بمعنى آخر يساوى اجمالى الأجور واجمالى الربح (أو صافى الربح مضافا اليه الاهلاك).

واذا كان الاستثمار الكلى مساويا للأرباح الصافية مضافا اليها الاهلاك كما يلى: $I = P + D$

وبما أن: $W + P + D - I = C$ ، فينتج عن ذلك أن: $W = C$

ومعنى ذلك أنه فى ظل هذه الشروط تكون الأسعار موازية لضريبة القيمة المضافة على الاستهلاك وتكون هى نفسها الضريبة على الأجور.

أما العلاقة $I = P + D$ ستوجد بالنظر الى القيمة الحالية، والقيمة الحالية للاستثمار لابد وأن تتساوى مع القيمة الحالية لتيار الخصم للأرباح مضافا اليها مخصص الاهلاك. وعند منح اعفاءات ضريبية فان الأجور لن تكون مساوية للاهلاك.

ومن أهم القرارات التى تتخذ عند تطبيق نظام لضريبة القيمة المضافة اجراء مفاضلة بين ضريبة القيمة المضافة على الاستهلاك ونوع آخر من ضريبة القيمة المضافة يفرض على الزيادة فى مخزون السلع الرأسمالية، ووعاء الضريبة هنا يكون معادلا لمجموع الدخل. ومن هنا فان الدخل يعتبر نطاقا أوسع لتطبيق ضريبة القيمة المضافة بحيث تشمل الناتج الاجمالى.

أ- ضريبة القيمة المضافة على الاستهلاك:

تضيف الوحدة الانتاجية قيمة الى السلع والخدمات التى تشتريها من وحدات أخرى، وذلك باستخدام مواردها البشرية والمعدات الراسمالية، أو رأس المال المتغير ورأس المال الثابت بالمفهوم الماركسى. وثمن السلعة الذى يدفعه المستهلك النهائى يغطى القيم المضافة فى كل مراحل الانتاج.

وفى حالة افتراض اقتصاد مغلق لايتعامل مع الخارج، فانه يمكن اعتبار ثمن بيع التجزئة لسلعة معينة يعبر عن القيمة المضافة فيها. أما فى حالة الاقتصاد المفتوح حيث يتم شراء خامات وسلع وسيطة من الخارج ويشترى المستهلكون سلعا مستوردة لاتظهر فى الاحصاءات القومية للدولة المستوردة، وهذه القيمة المضافة فى السلعة المستوردة لن تكون قابلة مباشرة لفرض ضريبة القيمة المضافة من الدولة المستوردة، ولكنها تستطيع فقط تحصيل ضريبة على الواردات، حيث تفرض ضريبة على اجمالى المنتج الذى يباع بعد استيراده، وفى كلا الحالتين فان ثمن التجزئة يفوق مقدار القيمة المضافة محليا. وتعبر الصادرات عن الوجه الآخر للمشكلة، فالقيمة المضافة تحسب فى البلد المصدر ولكن لاتظهر فى مبيعات التجزئة لديها، وكذا نجد أن اجمالى القيم المضافة محليا فى البلد المصدر تتجاوز قيمة مبيعات التجزئة محليا. وفى التطبيق العملى لذلك تفرض ضريبة القيمة المضافة على الواردات وتعفى منها الصادرات.

وفى الواقع أن وعاء ضريبة القيمة المضافة فى الاقتصاد المفتوح هو نفس مقدار مبيعات التجزئة فى السوق المحلى، وذلك مالم تكن الواردات بنفس قيمة الصادرات. أما فى الاقتصاد الساكن فان النشاط الاقتصادى خلال سنة يستبعد قيمة التجارة الخارجية، ويكون مساويا للمبيعات السنوية لسى

المستهلكين أى المبيعات بسعر التجزئة.وفى هذا المقام يعـــرف الاقتصـــاد الساكن بأنه يتميز بخاصيتين، الأولى هى المحافظة على عدم تغير المخزون والثانية هى خلق سلع راسمالية اجمالية تساوى تماما اهلاك هذه السلع لمـــدة سنة. وهكذا يبقى مخزون السلع الرأسمالية ثابتا. ومن جهة أخرى لو حـــدث تغير للمخزون بالزيادة أو النقص فان مخزون السلع الرأســـمالية يجــب أن يتغير بنفس المقدار. وفى الاقتصاد الساكن لايحدث أن النشـــاط الاقتصـــادى خلال سنة يذهب الى التراكم الصافى لرأس المال.

ب- ضريبة القيمة المضافة على الدخل:

ضريبة القيمة المضافة على الدخل هى احدى صـــور ضريبـــة القيمـــة المضافة، وتمس القيمة المضافة بالمفهوم التقليدى للنشاط الاقتصادى الكلـــى فى بلد معين خلال فترة تطبيق الضريبة. وأساس التجميع هو نفسه كما فـــى حالة ضريبة القيمة المضافة الشاملة على الدخل، وحصيلة الضريبة المقارنـــة على أساس القيمة الحالية.

ومعظم الدول التى تطبق ضريبة القيمة المضافة الشاملة على الدخل مثـــل تركيا والأرجنتين وبيرو، قد اختارت تطبيق نمط ضريبة القيمـــة المضافـــة على الاستهلاك، وطريقة حسابها أكثر سهولة حيث يحذف مــــن المبيعـــات جميع المشتريات من الشركات الأخرى، ويجب التميـــيز هنـــا بيـــن الســـلع الرأسمالية وبقية السلع. ولاتحتاج هذه الطريقة الى حساب الاهـــلاك. كمـــا تتميز هذه الطريقة بتجنب الازدواج الضريبى للدخل المدخر، ويعتـــبر ذلـــك على درجة كبيرة من الأهمية فى الدول التى تفرض ضرائب دخـــل بصفـــة أساسية.

ان ضريبة الدخل تصيب المدخرات وبالتالى الاستثمار مرتين، مرة عند اكتساب الدخل ومرة ثانية عندما تظهر عوائد المدخرات فى شكل فوائد وأرباح تخضع للضريبة. وبالرغم من أن مثل هذا الازدواج الضريبى الشخصى يمكن تسويته طبقا لمبدأ القدرة النسبية على الدفع، الا أنه يصعب قبول ذلك فى حالة ضريبة غير شخصية مثل ضريبة القيمة المضافة.

ان ضريبة القيمة المضافة على الاستهلاك تعتبر محايدة بالنظر الى المفاضلة بين الاستهلاك الحالى والاستهلاك مستقبلا، كما أنها محايدة بالنظر الى استخدام رأس المال والعمل فى الانتاج.

جـ- ضريبة القيمة المضافة على الناتج الاجمالى:

تحتسب ضريبة القيمة المضافة على الناتج الاجمالى بأن يخصم من مبيعات المنشأة فقط مشترياتها التى تستخدم بطريقة جارية، أما بالنسبة لمشترياتها من السلع الرأسمالية مثل الآلات فان الاهلاك لايمكن خصمه. أما معالجة كمية المخزون من السلع فيجب أن يمتد لكميات المشتريات والتى بواسطتها تزيد كمية المخزون بدون تعويض لكمية المبيعات التى يسمح بها عندما ينخفض المخزون. غير أن هذا التصور النظرى لم يطبق فى الواقع العملى. والقيمة المضافة فى هذه الطريقة سوف تتخطى عادة مبيعات التجزئة فى تلك السنة.

وفى اقتصاد مغلق به عنصرى العمل ورأس المال فان الأساس التجميعى لضريبة القيمة المضافة على الناتج الاجمالى ستكون كما يلى:

$$GNP = C + I = W + P + D$$

وقد طبقت ضريبة القيمة المضافة على الناتج الاجمالى فى فنلندا والمغرب والسنغال.

(٢) المفاضلة بين قاعدة بلد المنشأ وقاعدة الهدف (بلد المقصد)

عند تطبيق ضريبة القيمة المضافة يمكن لنا أن نستخدم قاعدة المنشأ عندما تفرض هذه الضريبة على جميع السلع المنتجة محليا شاملة سلع التصدير، ولكنها تفرض على السلع التى حسبت القيمة المضافة لها فى الخارج، وتلك السلع التى تستورد وتباع فى السوق المحلية، انها تفرض على السلع التى يكون منشأها داخل البلد. وفى هذه الحالة فان الصادرات تخضع للضريبة بينما الواردات تعفى منها. وهذا النظام يتوافق مع نظام ضريبة القيمة المضافة على الدخل. وعلى العكس من ذلك نجد أن ضريبة القيمة المضافة تستخدم مبدأ الهدف عندما تطبق على القيمة المضافة سواء فى الداخل أو الخارج على جميع السلع التى يكون هدفها المستهلكين فى هذا البلد. وتعفى الصادرات من هذه الضريبة بينما تفرض على الواردات، وهذه الضريبة تتوافق تماما مع ضريبة القيمة المضافة على الاستهلاك.

وضريبة مبيعات التجزئة عادة ماتكون مصاحبة لتطبيق الضريبة العامة على المبيعات فى بعض الدول التى تستخدم مبدأ الهدف. حيث تفرض ضرائب حتى تصل مبيعات التجزئة الى المستهلك النهائى، فهذه المبيعات تعتبر المستهلك هو هدفها النهائى، ولو أنه بالرغم من ذلك نجد أن الواردات أحيانا ماتصل مباشرة للمستهلك، وفى هذه الحالة فان مبدأ الهدف يمكن

تطبيقه فقط لو أن المستهلك فرضت عليه ضريبة الاستهلاك أو أن الشـــركة المصدرة تحصل الضريبة لحساب الدولة المستوردة.

ان المفاضلة فى تطبيق مبدأ الهدف أو قاعدة المنشأ سيؤثر بلا شك علـــى اختيار الطريقة التى يتم به حساب ضريبة القيمة المضافة.

(٣) المفاضلة بين اعفاء

المنتجات أو المنشآت أو القطاعات

هناك منتجات منشآت معينة غالبا ماتعفى من ضريبة القيمة المضافة لأنـه لايتم تصديرها، تطبيقا لمبدأ الهدف كما أنها سلع ضرورية وأساسية لـــذوى الدخول المنخفضة مثل الأغذية، أو انها ذات منفعة اجتماعية مثـــل خدمـــات التعليم والصحة، كما تعفى بعض المنشآت من ضريبة القيمة المضافة علـــى جميع مبيعاتها حيث تقل عن عائد ضريبة القيمة المضافة الممكن الحصـــول عليه. ان سعر الضريبة الصفرى يجرى تقريره على عكس ذلـــك اذا كـــان الغرض هو الاعفاء من ضريبة القيمة المضافـــة لأغـــراض اقتصاديـــة أو اجتماعية. ان سعر الضريبة صفر غالبا ما يكون غير ملائم فى الدول النامية حيث يتطلب رد الضرائب.

(٤) بعض التوليفات غير المتوافقة لضريبة القيمة المضافة

يلاحظ أن الأنواع الأكثر شيوعا لنظم ضريبة القيمة المضافة فى العـــالم تتضمن خصائص منها نمط الاستهلاك، ومبدأ الـــهدف أو قـــاعدة المنشـــأ، وأسعار متعددة للضرائب ومنها السعر صفر، واستخدام الاعفاء الضريبى.

جدول رقم (٥): مدى التوافق بين الملامح المختلفة لضريبة القيمة المضافة

بيان	مبدأ الهدف	قاعدة المنشأ	طريقة ائتمان الضريبة	طريقة الحذف	طريقة الاضافة	سعر صفر	اعفاء سلع وخدمات معينة	اعفاء منشآت معينة	أسعار متعددة للضريبة	سعر واحد للضريبة	السعر شاملا الضريبة	السعر بدون ضريبة
الاستهلاك	م	غ	م	م	ص	م	غ	م	م	م	م	م
الدخل	غ	م	م	م	م	ص	ص	م	ص	م	م	م
مبدأ الهدف			م	غ	ص	م	غ	م	غ	م	م	م
قاعدة المنشأ			غ	م	م	م	غ	م	م	م	م	م
طريقة ائتمان الضريبة						م	غ	ص	م	م	م	م
طريقة الحذف						ص	غ	م	ص	م	م	م
طريقة الاضافة						ص	ص	م	ص	م	م	م
سعر صفر								م	م	م	م	م
اعفاء سلع وخدمات								م	م	م	م	م
اعفاء منشآت معينة									م	م	م	م
أسعار متعددة للضريبة											م	م
سعر واحد للضريبة											م	م
السعر شاملا الضريبة											—	—
السعر بدون الضريبة											—	—

الرموز: م = ملائم غ = غير ملائم ص = صعب تطبيقه أو غير مجدى المصدر:

Shoup, Carl S.: Choosing among Types of VATs, in: Gillis, M., Shoup, Carl. S., and Sicat, G. P. (Editors): Value Added Taxation in Developing Countries, A World Bank Symposium, World Bank, Washington, D.C. 1990. Pp. 15.

وقد أورد كارل شاوب Carl Shoup الملامح المختلفة في تطبيق ضريبة القيمة المضافة فى الجدول السابق، ويشير الى امكانية وجود التوافق بين مبدأ الاستهلاك وقاعدة المنشأ، كما يتضح عدم التوافق فى بعض الاختيارات أو التوليفات. وهذا يفيد مخططي السياسة الضريبية عند اتخاذ قراراتهم بشأن التوافق بين السمات المختلفة لضريبة القيمة المضافة. ونوضح ذلك فيما يلي:

التوافق من خلال خصائص ضريبة القيمة المضافة:

تقدم التوليفات التي أوردها كارل شاوب في الجدول السابق تحذيرا لمخططي سياسة الضرائب حول عدم توافق بين اختيارات معينة بالنظر للخصائص المختلفة لضريبة القيمة المضافة. نفرض مثلا في بلد معين عند تصميم ضريبة القيمة المضافة تلائم ظروفها، وتقرر تطبيق نظام ضريبة القيمة المضافة على الاستهلاك وذلك من أجل تشجيع التصنيع، فنبدأ بهدف تشجيع الصادرات وأن تعفي بعض السلع لأغراض اجتماعية، وتعفي الصناعات الصغيرة لأسباب ادارية، وتستخدم مستوى أقل لسعر الضريبة على سلع معينة وأسعار ضرائب على أساس ضرائب خارجية. ولتحديد اذا ما كان من المفضل في كل طريقة غير متوافقة أن تبدأ هذه الدولة في الخط الأول في الجدول، وهو نمط الاستهلاك وتعمل ذلك مع ملاحظة الخلايا أو حيث يوجد هذا الخط الأول يتقاطع مع عمود يقع فى مجال اختيارهم، مثلا العمود المشار اليه هنا مبدأ الهدف وطريقة الاضافة، واعفاء سلع وخدمات معينة ومشروعات صغيرة.[1]

---

[1] راجع فى ذلك دراسة كارل شاوب التالية:

Shoup, Carl S.: Choosing among Types of VATs, in: Gillis, M., Shoup, Carl. S.,

ولو أن هذه الدولة ستفرض أسعار على القيمة المضافة وجد أنـــها ربمـــا تكون غير مجدية. فهناك فرصة لمجموعة اختيارات، فقد تختار الخط الثـالث وبه مبدأ الهدف (راجع الجدول). ونجد أن مبدأ الهدف يعتـــبر صعبيـا فـى التطبيق، وطريقة الاضافة ومراعاة سلع محددة وخدمات باعفائها واســتخدام أسعار متعددة للضريبة.

ودراسة المتغيرات للمجموعة الثالثة لهذا الخط، اختيار طريقة الاضافــــة فانها تركز أكثر على صعوبة التطبيق وغير مجديـــة (ص) باعفــاء ســلع وخدمات معينة. وسنجد أن هناك عدم توافق فى هـــذه التوليفـــة، ويســتطيع مخططى السياسة الضريبية اختيار توليفة أخرى، ربما طريقة الاضافة.

(٥) الآثار الاقتصادية لضريبة القيمة المضافة

تستخدم ضريبة القيمة المضافة فى الدول النامية كأداة لتحقيـــق التنميـــة الاقتصادية، ومن ثم يجب أن يوزع عبؤها على جميع أفراد المجتمع من أجل تحقيق النمو والرفاهية، فضلا عن امكانية جعل تضحيات الطبقـــات الغنيـــة تزيد عن تضحيات الطبقات الفقيرة بواسطة التنظيم الفنى للضريبة. كما أنـــها أكثر فعالية من الضرائب المباشرة في الحد من الاستهلاك الذى تحتاج الدول النامية الى تخفيضه، واعادة توزيع الدخل القومى لاتاحة الفرص لمزيد مـــن الاستثمارات التى يتطلبها تنفيذ خطط التنمية الاقتصاديـــة وتكويـــن جـــهاز انتاجى متقدم.[1]

---

and Sicat, G. P. (Editors): Value Added Taxation in Developing Countries, A World Bank Symposium, World Bank, Washington, D.C. 1990. Pp. 15.

[1] د./ جلال الدين الشافعي: الضريبة على رقم الأعمال، رسالة دكتوراه بكلية التجارة جامعة عين شمس، ١٩٧٠. ص ١٧٥.

وهناك بعض الآثار الاقتصادية لضريبة القيمة المضافة، نتحدث عنها فيما يلى:

(١) احتمال حدوث تضخم اقتصادى

أثر الضريبة على المستوى العام للأسعار ليس بالضرورة أن يكون أثرا تضخميا.[١] وهناك من صانعى السياسة الاقتصادية من يخشى أن يؤدى فرض ضريبة القيمة المضافة الى حدوث ضغوط تضخمية، ان تطبيق ضريبة القيمة المضافة ليس له تأثير من قريب أو من بعيد على مستوى الأسعار، وانما قد يسبب على المدى البعيد تزايد فى لولب الأسعار التضخمى. وقد أجرى تايت Tait دراسة حول تغير الأسعار فى الدول التى طبقت ضريبة القيمة المضافة.[٢] فاختار عدد خمسة وثلاثين دولة صناعية ونامية لدراسة التغير فى مستوى الأسعار بها قبل وبعد تطبيق ضريبة القيمة المضافة، فوجد أن نحو ٢٢ دولة لم يلاحظ فيها تغير ملحوظ أو تزايد فى الأسعار بسبب تطبيق ضريبة القيمة المضافة. وبالرغم من أنه وجد ٨ دول طبقت ضريبة القيمة المضافة حدث فيها تغير وارتفاع فى الأرقام القياسية للمستهلكين، وكان ذلك تحولا مؤقتا لم يعقبه توالى ارتفاع الأسعار. ولذلك فمن الممكن تصميم ضريبة القيمة المضافة لتحل محل ضريبة قائمة خاصة لو كانت ضربة غير مباشرة والتى تغل حصيلة من الضرائب دون تغير فى مستوى الأسعار، حتى لو كان زيادة الحصيلة مرهونة بسبب زيادة سعر الضريبة فانه يمك القول انه عند حدوث هذا التحول لن يحدث تزايد مستمر

---

[١] د./ عبد المنعم عبد الغنى على: نظرية الضريبة على القيمة المضافة وامكانية تطبيقها فى مصر، رسالة دكتوراه بكلية الحقوق جامعة أسيوط، ١٩٩٣/١٩٩٤. ص ١٠١.

[٢] أنظر فى ذلك دراسة تايت:

Tait, A.: Value Added Tax. London, McGraw-Hill. 1972. Pp. 19.

فى مستوى الأسعار. ولكن هناك عوامل اخرى قد تؤى الى ارتفاع الأسعار، منها عندما تبطل ضريبة القيمة المضافة آثارها بسبب اجراءات تطبق عند ادخال ضريبة القيمة المضافة، وهذه النتائج يمكن الاستفادة منها فى دول أخرى.[1] وقد يخشى البعض انتقال العبء الضريبى للقيمة المضافة الى محدودى الدخل، فهى ضريبة على الاستهلاك وهى من افضل الأمثلة العملية على نقل عبء الضريبة للأمام، حيث ينتقل عبؤها للمستهلكين عند شرائهم هذه السلع. وضريبة القيمة المضافة توزع العبء الضريبى على مراحل العملية الانتاجية، فضلا عن فرض سعر صفر أو اعفاء السلع الضرورية للطبقات الفقيرة، مما يجعلها ضريبة عادلة.

(٢) أثر ضريبة القيمة المضافة على المتغيرات الاقتصادية الكلية

ضريبة القيمة المضافة تأثيرها ايجابى على المتغيرات الاقتصادية الكلية، كما يلى:

١. تؤثر على الاستهلاك فتخفض من الاستهلاك الترفى، أما استهلاك السلع الأساسية للطبقات الفقيرة فلا يتأثر لاعفائه من الضريبة.

٢. تؤثر ضريبة القيمة المضافة على الادخار والاستثمار ايجابيا، حيث أنها أفضل ضريبة لكبح جماح الاستهلاك فتؤدى بالفعل الى زيادة

---

[1] أنظر في ذلك:
Ahmad, Ihtisham and Stern, Nicholas: The Theory and Practice of Tax Reform in Developing Countries< Cambridge University Press. Cambridge 1997. Pp. 64.

المدخرات وتوجه الاستثمار، فهى أفضل ضريبة لتشجيع الانتاج والاستثمار.

٣. كما تؤثر ضريبة القيمة المضافة ايجابيا على توزيع الدخول، وقد يقال أن عبء الضريبة الذى يتحمله الفقير أكبر من الغنى، لكن التنظيم الفنى لضريبة القيمة المضافة يخفف من هذا الأثر عن طريق اعفاء السلع الضرورية أو اخضاعها لسعر منخفض، ووجود أكثر من سعر حسب نوع السلعة، بحيث يكون سعر الضريبة مرتفعا على السلع الكمالية ومنخفضا على السلع الضرورية.[1]

٤. ولضريبة القيمة المضافة دور ايجابى فى التأثير على انتاجية العمل، حيث أن فرضها ولو منخفضة على السلع الأساسية يكون ذلك حافزا لمحدودى الدخل لبذل مزيد من الجهد، ولو فرضت على السلع الكمالية فأثرها المحفز على العمل يكون أقل بالنسبة لمحدودى الدخل، وينعدم هذا الحافز لذوى الدخل المرتفع.

٥. ولضريبة القيمة المضافة آثار ايجابية على ميزان المدفوعات، فيرى أنصار ضريبة القيمة المضافة أن اختيار نمطين من ضريبة القيمة المضافة يستند على مبدأ الهدف بالنسبة لضريبة المبيعات على تجارة التجزئة أو ضريبة الدخل كفيل بأن يؤدى الى تحسين الحساب الجارى فى ميزان المدفوعات. وتلك الحقيقة كانت حجة رئيسية استند اليها كل من الولايات المتحدة والسويد فى الستينيات عندما خفضت ضرائب الدخل على الشركات وطبقت ضريبة المبيعات على تجارة التجزئة.

---

[1] د./ جلال الدين الشافعى: الضريبة على رقم الأعمال، رسالة دكتوراه بكلية التجارة جامعة عين شمس، ١٩٧٠. ص ٢٧٨.

وبالتالى حلت الفاقد فى هذه الايرادات بتطبيق ضريبة القيمة المضافة. ومعنى ذلك أن تطبيق ضريبة القيمة المضافة يعتبر أكثر ملائمة فى حالة الصادرات، أكثر من ضريبة المبيعات على تجارة التجزئة، وذلك لأن ضريبة القيمة المضافة تعفى الصادرات من الضرائب بفرض سعر ضريبة صفر. وهذه الميزة كانت السبب الرئيسى الذى دعى السويد والدنمرك أن تطبق نظام ضريبة القيمة المضافة مثل دول السوق المشتركة فى أواخر السبعينيات. والرأى بأن ضريبة القيمة المضافة تعتبر أكثر ملاءة للصادرات أكثر من ضريبة الدخل على الشركات، كانت تستند الى أن الضريبة الأخيرة قد تحولت الى شكل من أسعار مرتفعة، ورأى أقل انتشارا هذه الأيام عما سبق فى هذا الشأن.

(٣) الحياد فى ضريبة القيمة المضافة على الاستهلاك

يفسر ذلك بصفة عامة بالمطالبة بشكل معين للضريبة على الانفاق الاستهلاكى الجارى. ومشكلة الحياد تعتبر هامة لاختبار خصائص ضريبة القيمة المضافة، فالحياد الكامل لهذه الضريبة غير متوقع فى حالة فرضها على الاستهلاك، حيث يوجد اعفاء ضريبى لبعض السلع الغذائية والأساسية، وذلك يسبب مشكلات ادارية، ومن هنا يجب معالجة هذه الحالات الخاصة.

(٤) تقليل التهرب الضريبى

ان نمط الضريبة على القيمة المضافة المطبق فى دول الاتحاد الأوربى وتطبيق طريقة ائتمان الضريبة تحد من التهرب الضريبى وأكثر فعالية من ضريبة المبيعات. والشهرة التى اكتسبتها ضريبة القيمة المضافة تستحق الاهتمام بها، ذلك لأن مزاياها كبيرة فى الحد من التهرب الضريبى. ان ضريبة القيمة المضافة لاتدير نفسها بنفسها، لأنها تتطلب نمط معين من

الموارد البشرية للقيام بعمليات المراجعة مثل بقية فروع الادارة الضريبية الأخرى مثل الضريبة الموحدة أو ضريبة المبيعات.

ان ضريبة القيمة المضافة من نمط نظام ائتمان الضريبة يقدم ثلاث طرق لمنع التهرب الضريبى لاتتوفر فى ضريبة المبيعات على التجزئة:

١- يساهم نمط ائتمان الضريبة فى الرقابة الذاتية على توريد الضريبة.

٢- ويحقق الرقابة المستمرة على الفواتير.

٣- ويؤدى الى جمع أكبر ايراد قبل مرحلة البيع بالتجزئة.

وهذ الملامح الأساسية فى ضريبة القيمة المضافة تؤدى الى أن هذه المزايا أصبحت برهانا على نجاحها، مما شجع كثير من الدول النامية على تطبيق هذه الضريبة. وفى كوريا يتم مراجعة الفواتير تلقائيا بواسطة البائعين، كما تطبق هذه الطريقة جزئيا فى أندونيسيا.

وقد أثبت التطبيق فى كوريا واندونيسيا فعالية هذه طريقة ائتمان الضريبة فى تحقيق الرقابة على التكاليف والرقابة المتبادلة، خاصة وأن المنشآت الاقتصادية تدرك أن الادارة الضريبية تقوم أيضا بمراجعة الفواتير. وهناك صعوبات تكتنف النواحى الادارية لضريبة القيمة المضافة، لذلك نجد أن ضريبة القيمة المضافة تطبق فى صور متعددة تلائم الظروف الاقتصادية والاجتماعية.

(٥) استخدام شبكة الكمبيوتر فى الادارة الضريبية

يتطلب تطبيق ضريبة القيمة المضافة درجة عالية من التنظيم المحاسبى، وذلك على مستوى الممولين والادارة الضريبية. وميكنة العمل في الادارة الضريبية له فوائد أكثر من النظام اليدوى، وذلك لانضباط العمل فى ضريبة القيمة المضافة.

ثالثا: آليات تطبيق ضريبة القيمة المضافة

يجب أن يهدف الاصلاح المقترح والقائم على فرض الضريبة على القيمة المضافة الى تحقيق ما يلى:

١. تحسين الكفاءة الاقتصادية للنظام الضريبى عن طريق إزالة السلبيات الحالية فى الضريبة العامة على المبيعات. وهذه السلبيات نشأت من اتخاذ وعاء ضريبى ضيق مقصور على مرحلة واحدة ومن السماح بخصم ضريبى جزئى لا يتناول كل الضريبة العامة على المبيعات المدفوعة عند مراحل سابقة.

٢. زيادة الحصيلة دون زيادة مماثلة فى الأعباء الادارية أو إحداث أعباء إضافية. ومما يذكر فإن تنظيم مصلحة الضرائب على المبيعات حينما وضع كان يقوم على أساس أخذه فى الاعتبار الضريبة على القيمة المضافة علاوة على توفر الخبرة التى حصلت عليها المصلحة عبر السنوات الست الأخيرة. وبالتالى فإن استبدال الضريبة العامة على المبيعات بالضريبة على القيمة المضافة وسريانها على قطاع التوزيع ينبغى ألا يضيف الجديد من الصعوبات الادارية أو أن يزيد من حدة المشاكل القائمة.

٣.الأخذ بالضريبة على القيمة المضافة وما قد تؤدى اليه من زيـــادة فى الحصيلة من شأنه أن يسهل تنفيذ الإصلاحات الضريبة الأخرى والتى عادة ما يتم تأجيلها بسبب آثارها السلبية على الحصيلـــة رغــم الحاجــة العاجلة والماسة لمثل هذه التعديلات.

٤.ومع تحقق زيادة حصيلة الضريبة على القيمـــة المضافـــة يمكــن تخفيض الفئات العليا للتعريفة الجمركية والفئات التصاعديـــة للضريبــة الموحدة على الدخل وكذا فئات الضريبة على أرباح الشركات وذلك عــن طريق تعويض نقص الايرادات الذى قد يطرأ علـــى مصـــادر ضريبيــة أخرى إذ تعتبر الضريبة على القيمة المضافة هـــى المصـــدر المفضــل لتحقيق هذا الهدف.

٥.إن الإصلاح المقترح سوف يسهم فى تحسين الكفاية الادارية للنظام الضريبى ككل وذلك من خلال التنسيق مـــع الضريبـــة علـــى الأربـــاح التجارية والصناعية وعن طريق اعطاء رقم قومى ضريبى لكل ممـــول يستخدم في كافة المصالح الايرادية فى معاملاتها للممول.

٦.وأخيرا، فإن الأخذ بالضريبة على القيمة المضافة يعتبر ضروريــا لمواجهة الأثر السلبى على حصيلة الرسوم والضرائب علـــى الـــواردات نتيجة المشاركة المنتظرة والتوسع فى التجمعات الاقتصاديـــة الاقليميــة والدولية الأخرى.

ويبقى أخيرا معرفة نوع ضريبة القيمة المضافة الواجب تطبيقه وفـــى أى مرحلة ومايجب العناية به عند التطبيق، ونتناول ذلك فيما يلى:

(١) نوع ضريبة القيمة

المضافة الواجب تطبيقه وفى أى مرحلة

ان اتساع ضريبة القيمة المضافة جعلها تطبق على حتى مرحلة التجزئة. وضريبة القيمة المضافة المحايدة تحتوى على معدل وحيد للضريبة ولم تحاول أى دولة تبنى مثل هذه الضريبة المحايدة. وبالاضافة لأهداف اجتماعية وادارية أخرى يجب العدول عن هذه البنية البسيطة. ان الحاجة الى الخفض التنازلى لبنية أو هيكل الضريبة لأسباب تتعلق بعدالة توزيع الدخل يؤدى بنا الى أن نطبق سعر الضريبة الصفرية على بعض السلع الضرورية لمحدودى الدخل والذين تفرض عليهم معدلات من الضرائب عل سلع أخوى مثل السلع الكمالية. وفى الدول النامية القضية المطروحة هى أكبر من سعر ضريبة القيمة المضافة والتى تتحد بالسياسات الاقتصادية والاجتماعية، ولكن قيود ملاءمة هذه الضريبة بالنسبة لكفاءة الجهاز الادارى تعتبر قضية هامة وهناك ادارات ضريبية فى الدول النامية ترتبط بشكل أو بآخر بمتوسط دخل أتفر فان ضريبة القيمة المضافة الشاملة طبقت فى الدول النامية ذات الدخل المتوسط وفوق المتوسط.[١] والدول النامية التى طبقت ضريبة القيمة المضافة فى مرحلة تجارة التجزئة وعلى مستوى مرحلة التصنيع والتوزيع قد نجحت فعلا.

---

[١] أنظر فى ذلك: Bird, R. M. and Jantscher, M. C. de: Improving Tax Administration in Developing Countries, International Monetary Fund, Washington 1992. Pp. 90.

(٢) مايجب مراعاته عند تطبيق ضريبة القيمة المضافة

فى اطار برنامج شامل للاصلاح الضريبى فان تطبيق ضريبـــة القيمـــة المضافة يمكن أن يشكل جزء هام، ونتوقع ظهور سلبيات وأيضا ايجابيـــات، مثل خفض سعر ضريبة الدخل لذوى الدخل المتوسط والمنخفـــض وزيـــادة المنافع للفئات الفقيرة وتخفيف العبء عنهم.

واستنادا الى خبرة بعض الدول النامية مثل البرازيل واندونيســـيا يمكـــن استخلاص الدروس التالية:

١.سعر الضريبة لايجب أن يزيد عن ١٠%، وحصيلـــة الضريبـــة غزيرة ويجب أن تكون مخففة أو اعفاء للسلع الأساسية، وتحدد الاعفاءات للسلع الضرورية فقط.

٢.لو تقرر خضوع الخدمات لضريبة القيمة المضافـــة فانـــه يجـــب الظروف اللائمة لذلك.

٣.يصعب تطبيق ضريبة القيمة المضافة علـــى الخدمـــات الماليـــة والتأمين فيجب مراعاة ذلك.

٤.من المهم عند تطبيق سعر صفر بدلا من الاعفاء الضريبى أن يتـم تحديد السلع والأنشطة الاقتصادية التى تعفى من ضريبة القيمة المضافـة. ولمراعاة مبدأ العدالة الضريبية وتشجيع أنشطة معينة يجب فرض ســـعر صفر ومنع استلال هذه الاعفاءات فى غير موضعها.

٥.تسجيل جميع الوحدات الاقتصادية غير ممكن*عمليا، لذلك فان الكثير من مدخلات الزراعة مثل البذور والآلات والمخصبات...الخ يجب أن تخضع لسعر صفر.

٦.من القضايا الشائكة كيف أن تحدد المنشأة أو تشير لتطبيق الضرائب على الموردين غير المسجلين لديها، ومشكلة تطبيق هذه الضريبة على المشروعات الصغيرة غير المسجلة. ولايمكن تحديد ذلك بطريقة قاطعة وانما يرتكز الى وجهة العاملين فى هذه القطاعات.

٧.قضية السماح بالاستهلاك السابق أو ضرائب المشتريات على السلع عند تطبيق ضريبة القيمة المضافة. لاتوجد مسموحات عند تطبيقها فى بعض الدول.

٨. ضرورة استخدام خبراء استشاريين من الدول المتقدمة أو النامية، التى طبقت ضريبة القيمة المضافة حيث يساعدون فى تشغيل الجهاز الجديد مع مراعاة طبيعة النظام المصرى وظروفه التاريخية والاقتصادية والاجتماعية.

٩.هناك قضايا يجب حلها أولا مثل خدمات الفنادق هل تخضع لضريبة القيمة المضافة، وما نوع الفواتير التى يقدمها تجار التجزئة للعملاء المسجلين لديهم وهى عملية معقدة لأن كثير من المشتريات الخاضعة للضريبة تكون ذات كميات صغيرة.

١٠.يجب عمل جدول زمنى لتطبيق ضريبة القيمة المضافة، مع توفير أجهزة تنفيذ جيدة وميكنتها واستخدام الحاسب الآلى. ويراعى فى ذلك الاهتمام باختيار الأفراد المنوط بهم التنفيذ، وتدريب الفنيين

والموظفين، وتوفير المعلومات العامة عن الضريبة وأهميتـــها ونشـــرها، واستخدام نظم معلومات وكمبيوتر لتطبيق الضريبة القيمة المضافة. وذلك يساعد الجهاز الضريبى فى انجاز خطوات تسجيل الممولين وتصنيفهم.

الفصل الرابع

ضرورة خصخصة بعض وظائف الادارة الضريبية

أولا: أمثلة لتطبيق خصخصة بعض وظائف الادارة الضريبية

ثانيا: واجبات يمكن تفويض أدائها للقطاع الخاص

ثالثا: حجز الضريبة عند المنبع كأسلوب لخصخصة الضريبة

رابعا: عملية رد مبالغ الضريبة واجراء عمليات المراجعة

خامسا: امكانية ادارة الجهاز الضربى بعقلية القطاع الخاص

ضرورة خصخصة بعض وظائف الادارة الضريبية

يعتبر موضوع خصخصة بعض وظائف الادارة الضريبية شائكا ومحفوفا بالمخاطر، وقد يقذف الموضوع وصاحبه بسوء الظنون، ناهيك عن الانفعالات اللامجدية، فى عالم تعاد صياغته بعقل بارد، ومصالح وتوازنات محسوبة. ونحن جميعا نلاحظ أن رياح التغيير والاصلاح الاقتصادى تهب من جميع الاتجاهات. وقد يرى القارىء تناقضا بين مفهوم الخصخصة والوظائف التقليدية للدولة، وأنا أوافقه فى ذلك. فاصطلاح الخصخصة الذى استحدثته مسز تاتشر وأساتذة الاقتصاد النقدى المحدثون فى شيكاغو، قام بتعريبه الدكتور سلطان أبو على فى أحد مؤتمرات الاقتصاديين المصريين، ويقصد به توسيع دور القطاع الخاص فى الملكية والادارة للنشاط الاقتصادى. بينما ادارة وظائف النظام الضريبى تقع ضمن الوظائف التقليدية للدولة الحارسة، مثل العدالة والدفاع والعدالة كما وضع أسسها آدم سميث أبو علم الاقتصاد الحديث. ويستبعد القارىء أن ينادى أحد غلاة الحرية الاقتصادية بخصخصة الوظائف التقليدية للدولة الحارسة، حيث تعتبر مثلا واضحا لخدمات أو مرافق لايمكن خصخصتها أو على الأقل قد لاتوافق الدولة على ذلك.

وعلى أية حال فان ذلك لايعنى أن واجبات معينة للنظام الضريبى يجب أن تترك بالكامل للقطاع الخاص، من أجل رفع مستوى الكفاءة والأداء لمرفق الجباية. وربما نصل الى حل وسط بأن ادارة وتشغيل مرفق الجباية عن طريق القطاع الخاص قد لايعنى أن تفقد الدولة سيطرتها على أنظمة ادارية معينة، فالأفراد ليسوا أحرارا فى تقرير وتطبيق ضريبة معينة، فذلك

الأمر يلزمه صدور تشريع ويتم تنفيذه بقرار حكومى، والدستور المصرى قد نص على أنه لاضريبة الا بقانون.

ويدعم ذلك الرأى الوسط بين أمور متطرفة أن التشريع الضريبى يعتبر ركنا هاما فى السياسة المالية، وهو نتيجة ملاءمات وتفاعلات معينة لمتغيرات سياسية واقتصادية واجتماعية لسلطات اتخاذ القرار والصفوة السياسية بتكوينها الثقافى الذى يصبغ أجهزة الادارة الحكومية، وتجد فيها معيشة تكافلية ومصالح متبادلة.

واذا أضفنا الى حساباتنا أن الكثير من الدول على مشارف القرن الواحد والعشرين تسمح بأعمال عامة معينة للأفراد وللقطاع الخاص، وتصرح لهم بتحصيل وتوريد ضرائب معينة. وهكذا فانه أصبح من المقبول فى مصر أن يصرح للقطاع الخاص بانشاء طريق أو مشروعات البنية الأساسية بطريقة BOT ، وأن تتخذ خطوات لتقوم شركة قطاع خاص بادارة منافذ الجمارك من أجل رفع كفاءتها الادارية والتخلص من عقلية المكوس المسيطرة منذ عهود المماليك، حتى ضعفت شوكتهم باكتشاف طريق رأس الرجاء الصالح، ولم يبقى لعقليته الريعية القدرة على التطور والتكيف مع نهضة الرأسمالية الأوربية الصاعدة حينذاك. وقد يستبشر المتفائلين خيرا فى اصلاح ضريبى جاد وشامل وتحسين كفاءة النظام الضريبى، الذى ربما يخطو بقفزات سريعة للأمام ولأعلى اذا تحقق الحلم المستحيل بخصخصة الادارة الضريبية.

أولا: أمثلة لخصخصة بعض وظائف الادارة الضريبية

ان خصخصة وظائف الادارة الضريبية ليس بدعة مستحدثة فى تجارب الاصلاح الضريبى، فكثير من الدول المتقدمة مثل كندا والولايات المتحدة الأمريكية، وأيضا من الدول النامية كمعظم دول أمريكا اللاتينية، قامت بخصخصة وظائف الادارة الضريبية، وحققت نجاحات كبيرة فى وقت وجيز.

ويمكن القول بأن الحكومة المصرية قامت حتى الآن بخصخصة وظائف معينة لا تتعلق بجمع الضرائب، مثل التصريح للقطاع الخاص بانشاء مشروعات البنية الأساسية، فلم لايتجه التفكير الى خصخصة وظائف الادارة الضريبية. ان تنفيذ القطاع الخاص لبعض الأعمال فى مجال الانتاج والخدمات مما كانت تؤديه الدولة تقليديا لايعنى بأى حال من الأحوال أن تفقد الدولة سلطتها فى الاشراف والرقابة، وبمعنى آخر فان القطاع الخاص لايستطيع أن يقرر بنفسة ماذا يجب أن يبنيه من طرق أو موانىء أو مايؤديه من خدمات عامة تقليدية، فالدولة تتخذ القرارات وتحدد المجال الذى ينفذه القطاع الخاص، وذلك فى ظل ظروف معينة وخلال فترة زمنية محددة.

ولعل من الدروس المستفادة فى العيد الستينى للادارة الضريبية فى مصر وطليعتها مصلحة الضرائب يمكن استخلاص عبرة تفيد صانعى السياسة المالية فى مصر، وهى أنه لكى تكون الدولة قوية لا تحتاج بالضرورة الى جهاز ادارى ضخم ومترهل. ونلاحظ ذلك فى دول أخرى تتمتع بأجهزة بيروقراطية عتيدة وضخمة، ولكنها فى نفس الوقت ليست بقوية. ومعايير القوة فى دولة المماليك الريعية هى عينها نقاط الضعف على مشارف القرن الواحد والعشرين.

. وعند الحديث عن خصخصة مصلحة الضرائب فان للدولة واجبات معينة تجاه القطاع الخاص، الذى تترك له بدلا منها القيام بواجبات ووظائف كانت لاتحقق فى أدائها الفعالية والكفاءة اللازمين، وبمعنى أخر فان مثل الخطوة نحو خصخصة بعض وظائف الادارة المالية قد يساعدنا على انشاء ادارة ضريبية حديثة ذات كفاءة عالية وقوية.

ثانيا: واجبات يمكن تفويض أدائها للقطاع الخاص

لاختبار امكانية اعطاء القطاع الخاص الحق فى تنفيذ بعض الواجبات التى يتعاقد مع الحكومة على تنفيذها، من المهم تصنيف كل واجب تحت ثلاثة أنماط رئيسية للعمل أو للوظائف التى يجرى تنفيذها حاليا بواسطة مصلحة الضرائب، وهى: تحصيل الضريبة، واجراء المراجعة، وتحصيل متأخرات الضرائب. ويمكن اعطاء القطاع الخاص تنفيذ بعض واجبات تحصيل الضريبة، خاصة فى مجال ضريبة كبيرة مثل ضريبة دخل الشركات، أو الاقتصار على تحصيل الضريبة من ممولين عددهم قليل بتطبيق نظام تقرره السلطات المالية، وعند التعامل مع هذا النظام فان الواجبات يجب التعاقد عليها مع القطاع الخاص، وهذا ماتم تطبيقه فى عدة دول فى أمريكا اللاتينية مثلا.

(١) طبع نماذج تحصيل الضرائب

تتغير نماذج تحصيل الضرائب تبعا لتغير القوانين أو تعديل الاجراءات الضريبية. وفى بعض الدول تقوم الادار الضريبية بانشاء مطبعة لطبع هذه النماذج الضريبية بنفسها، وفى دول أخرى تقوم مطبعة حكومية بطبع جميع هذه النماذج، مثل المطابع الأميرية فى مصر. بينما نجد مثلا فى بوليفيا ومعظم دول أمريكا اللاتينية أن لها مطابع حكومية، ولكن تلجأ لمطابع فى

القطاع الخاص لطبع النماذج الضريبية. وكقاعدة فانه يمكن القول أن شركات القطاع الخاص تتمتع بمرونة أكثر من الهيئات العامة، عندما تقوم بتصميم وطبع هذه النماذج، وأيضا اجراء التعديلات التى تمليها عليها ادارة الضرائب فى تغيير التصميم أو التنفيذ بشكل آخر.

(٢) تنفيذ عملية توزيع وبيع النماذج الضريبية

فى بعض الدول يحصل الممول على هذه النماذج فى مكاتب الادارة الضريبية، كما يحدث فى الأرجنتين، بينما يحدث فى بعض البلاد الأوربية أن ترسل النماذج الضريبية بالبريد. وقد يحدث أن تقوم شركة متخصصة بتوزيع هذه النماذج بالبريد كما يحدث فى كولومبيا، أو أن تكون النماذج فى متناول الممولين، أو يمكن شراؤها فى مكاتب البريد أو محلات الأدوات المكتبية. وفى بعض الدول مثل بيرو يتم توزيع نماذج الاقرار الضريبى مع الصحف اليومية والمجلات. وأحيانا ما تكون هذه النماذج مجانية، ولاتفرض عليها رسوم حتى لاتعوق عملية توزيعها. وفى بعض دول أمريكا اللاتينية مثل بيرو يقوم الممول يدفع تكلفة هذه النماذج.

ان خدمات الشركات المتخصصة يمكن أن تتضمن ارسال النماذج الضريبية مع بيانات تفصيلية الى ممولى الضرائب، يومون بملئها ثم ارسالها ليجرى معالجتها.

واذا تم تصميم نماذج يوضع فيها اسم الممول وعنوانه والرقم الضريبى، فان احتمال حدوث قدر من الخطأ يكون ضئيلا، والخطأ يمكن اكتشافه، خاصة اذا كانت هذه البيانات تسجل الكترونيا وتعالج بسرعة ودقة.

(٣) استلام النماذج بعد استيفائها بواسطة الممولين

هذه المرحلة تعتبر من أكثر المراحل حساسية بالنسبة للادارة الضريبية. وبعض الشركات المتخصصة قامت بأداء هذه الوظيفة فى كندا والولايات المتحدة الأمريكية، حيث يرسل الممولون قيمة الضرائب المستحقة عليهم بشيك الى الادارة الضريبية. وفى دول أمريكا اللاتينية يرسل الممولون النماذج الضريبية بعد ملئها الى الادارة الضريبية، حيث يوجد توصيل واستلام جيد للبريد يتميز بالكفاءة والسرعة.

وفى كثير من دول أمريكا اللاتينية يكون استلام هذه النماذج الضريبية فى مكاتب الادارة الضريبية عملا صعبا، لأنها عملية دورية وقد لاتملك الادارة الضريبية التجهيزات اللازمة لها، لذلك يعهد بتنظيم أداء هذه الوظيفة الى بعض البنوك، بحيث يوكل لها عملية استلام الاقرارات الضريبية من ممولى الضرائب، وتعالج البنوك كمية كبيرة منها كل يوم. ان استلام البنوك مبالغ الضريبة يعتبر واجبا فى غاية الحساسية، لأن الانفعالات غالبا ماتصاحب هذه العملية، وغالبا مايتبع عملية المحاسبة الضريبية عملية تجميع وتنسيق ومراجعة وفحص وطعون، وهى مجالات يحق للممول متابعتها. ولعل اتخاذ مثل هذه الخطوة تعتمد على توفر كفاءة البنوك التى تكلف بتحصيل مبالغ الضريبة وتوريدها، فيلزم توفر الثقة الكاملة فى أدائها.

ومن البديهى ضرورة معالجة البنوك لبيانات الاقرار الضريبى فى سرية تامة، وأل انستخدمها لأغراض غير ماتراه الادارة الضريبية. ان معالجة الاقرار الضريبى بسرية يعتبر ضروريا من أجل نجاح هذا النظام. وعندما يقوم البنك بمعالجة هذه البيانات التى يقدمها الممولون بسرية، فانهم يثقون فى التعامل معه تماما مثلما فى أدائه لوظائفه العادية كفتح الحساب الجارى

وتحصيل الكمبيالات واصار خطابات الضمان، وربما يكتسب ثقة الممولين فى معالجة البيانات المتعلقة بتقرير مبلغ الضريبة.

واذا قامت البنوك باستلام مبالغ الضريبة لتوريدها للادارة الضريبية، فانه لابد أن يكون واضحا أن مرحلة ملء النماذج الضريبية يجب ان يكون خاليا من أى منازعة قانونية. وبمعنى آخر فان البنك لايجب أن يعطى السلطة لتغيير البيانات المقدمة من الممولين، وتجرى عملة المراجعة لرقم حساب العميل والبيانات الأخرى حتى يستطيع دافع الضرائب كتابتها بدقة وارسالها.

(٤) معالجة بيانات الضريبة بالحاسب الآلى

من غير المتصور حاليا تطبيق نظام واسع يستند عل التقدير الذاتى للضرائب، وادراته بدون مساعدة أجهزة الكمبيوتر. ومن المشاهد أن بعض الدول تطبق استراتيجيات معالجة البيانات الكترونيا، فنجدها تصمم نظم مركزية كبيرة لمعالجة البيانات، وبذلك يصبح مركز يصبح الكمبيوتر وحدة للادارة الضريبية وفى وقت لاحق يمكنه أن يصبح ادارة أو هيئة مستقلة عنها.

ونجد حاليا فى بعض الدول مثل اكوادور وكولومبيا وبوليفيا أنها اختارت وظيفة ادخال البيانات الى النظام المصرفى، على أن تحتفظ الادارة الضريبية لنفسها بمعالجة هذه البيانات، أما فى شيلى فتوجد شركة خدمات متخصصة مهمتها تشغيل مركز للمعلومات.

وامكانية الحصول على معلومات جيدة ومنسقة بسرعة ودقة وفى الوقت المناسب يعتمد على الوفاء ببعض المتطلبات الهامة نذكر منها مايلى:

١- تحديد رقم مميز للملف الضريبى وأن يعالج بكفاءة، وأن يشتمل بالاضافة للبيانات الأساسية رقم خاص بعملية المراجعة.

٢- ضرورة توفير النماذج الضريبية التى تتميز بسهولة ملئها وتحتاج الى بيانات قليلة نسبيا ليمكن ادخالها الى الحاسب الآلى.

٣- ادخال نظام كمبيوتر للتعامل مع هذا النظام. والنظام المصرفى يجب أن تتوفر لديه بنية أساسية ملائمة للقيام بهذا العمل.

وأحد مزايا التسجيل والمعالجة الأليكترونية للبيانات أن يظل كل بنك سئولا عن معالجة مبالغ الضريبة التى يقوم باستلامها. ويترتب على هذه الميزة ضرورة تحديد خطوط اتصال معينة لقيام البنوك بتدوين هذه البيانات وارسالها الى الادارة الضريبية بشبكة الكمبيوتر وملحق بها مبالغ الضريبة، وذلك خلال وقت مسموح به لايتجاوز أسبوعين لانهاء هذا العمل. كما توجد رقابة على جودة تدوين هذه البيانات وضمان أقل قدر من الأخطاء، وتصميم نظام لمعالجة الأخطاء بعد كشفها.

ومن الضرورى أيضا بالنسبة للادارة الضريبية أن تصمم نظام آلى لادخال البيانات وتضع معايير لذلك، ولها وحدها السلطة فى تعديل هذا النظام.

وأحد صعوبات قيام البنك بادخال بيانات الضريبة يكمن فى ضرورة اجراء تعديل شامل لأسلوب عمل الادراة الضريبية فى تقدير الضريبة وربطها وتحصيلها. ومثل هذا التغيير يتطلب اعادة تدريب القائمين بالعمل فى الادارة الضريبية وفى البنوك. وكمرحلة انتقالية يجب عمل ملفات ضريبية تلائم هذا النظام، أما فى مرحلة تدوين البيانات فلايجب على البنك

الانشغال أو التدخل فى أنشطة الطعن أو التقاضى، فيجب علـــى البنـك أن يدون فقط البيانات المعطاه من الممولين، حتى لو احتوت على أخطاء، وفـى بعض الحالات يمكن تصميم برنامج لادخال البيانات ويلحق بالبنوك والادارة الضريبية فى نفس الوقت مع امكانية مراجعـة حسـابية فوريـة للبيانـات. وعملية الرقابة والمراجعة قبل معالجة الاقرار الضريبى تعتبر خدمة اضافيـة يقدمها البنك للعملاء.

(٥) عملية استلام النقود والشيكات لسداد الضريبة

بالرغم من أن الادارة الضريبية مازالت تحرص علـى الاسـتمرار فـى استلام مدفوعات الضرائب فى مكاتبها، الا أن هناك اتجـاه لتحويـل هـذه الوظيفة الى البنوك التى تؤدى هذا العمل بطريقة روتينية وبكفاءة. ويمكـن للبنوك أن تؤدى هذه الوظيفة مع وظيفة استلام مبالغ الضريبـة او مسـتقلة عنها. ففى بعض الدول يتم ملء النماذج فى الادارة الضريبية وتدفع الضريبة عن طريق البنوك. بينما بعض الادارات الضريبية تستلم المدفوعـات مـن الممولين مباشرة فى مكاتبها كما فى بيرو، أو بنك رسمى كما يحـدث فـى الأرجنتين.

وطالما أن قرارا اتخذ ليدع تحصيل الضريبة للبنوك، فهذا العمل يجب أن يؤدى بكفاءة وثقة. وبمعنى آخر ان ادارة الضريبة يجب أن تعيد تنظيم هـذه الوظيفة للعاملين فيها، واتاحة فرصة للبنك لقبول الدفع النقدى أو الشـيكات. ولو ارتدت الشيكات الشخصية لعدم الاستيفاء أو لعدم كفاية الرصيـد فـان عملية دفع مبلغ الضريبة يجب اتمامه، وهناك اتجاه الى قصر التعامل علـى الشيكات مقبولة الدفع لتجنب مثل هذه المشكلات.

وعن تصميم نظام واجراءات عمل ملفات ضرائب ودفع الضرائب عن طريق البنوك هناك رقابة على البنوك فيما يتعلق بتحويل المبالغ التى تتسلمها الى الادارة الضريبية. وتفرض غرامات التأخير على البنك اذا جمع مبالغ الضريبة وأرسلها بعد موعد معين. ولذلك فان تحديث بيانات دافعى الضرائب لدى الادارة الضريبية يعتبر شيئا ضروريا لتجنب أخطاء البنك ومراجعة عمله باستمرار. وأخطاء البنك يمكن كشفها لو ان الادارة الضريبية ترسل مناقضة لممولى الضريبة وتطالبه بارسال مبلغ الضريبة التى لم تصلها.

ثالثا: حجز الضريبة عند المنبع كأسلوب لخصخصة الضريبة

يعتبر حجز الضريبة عند المنبع من أكثر الخطوات فعالية فى الادارة الضريبية وفى جهودهم للخصخصة وذلك بأن يقوم وكلاء أو شركات متخصصة فى القطاع الخاص بحجز الضريبة عند المنبع وارسالها الى الخزانة العامة، وقد تحولت الى مهمة أو وظيفة يؤديها القطاع الخاص لدفع الضرائب مقدما.

وعلى أية حال يجب الاهتمام بالآثار الجانبية التى قد يسببها حجز الضريبة عند المنبع أو تبسيط هذه العملية وخفض عدد الأشخاص المنوط بهم فحص الملفات الضريبية. وفى بعض الدول فان عدد ممولى الضريبة والملفات التى تعالج وتملأ بنسبة أكثر من ٥٠% كانت مستبعدة من الالتزام بملء هذه الملفات. كما أن حجز الضريبة عند المنبع يقلل من التهرب الضريبى، ويرى الخبراء الاهتمام بفرض رقابة مشددة على نظام حجز الضريبة عند المنبع.

رابعا: عملية رد مبالغ الضريبة واجراء عمليات المراجعة

ان نظام حجز الضريبة يصاحبه اتباع قاعدة رد مبالغ الضريبة، وهذا النظام يجب أن يمون مزودا ببيانات عن الممولين، كما أن البنوك يمكنها القيام برد الضريبة أيضا. والبنوك يجب أن تحول الى ادارة الضريبة صافى الضرائب المستلمة بعد خصم مبالغ الضرائب المستردة.

كما ان اشتراك القطاع الخاص فى عملية المراجعة تعتبر من أكثر المراحل حساسية فى خصخصة وظائف الجهاز الضريبى، لأن عملية الحصر والفحص من أوليات عمل الادارة الضريبية وسلطة تقديرية لمأمورى الادارة الضريبية لتنفيذ القانون. ولعل خصخصة عمليات المراجعة تكون مقدمة لتقدير قيمة الضريبة بشكل أكثر كفاءة.

وفى مجال الضرائب الجمركية نجد أن بعض البلاد مثل اندونيسيا قد فوضت شركات متخصصة لفحص الواردات وتقييمها، وهذا النوع من الخدمات يهتم بمراجعة البيانات الواردة فى اقرارات المستوردين مقابل أسعار محددة وبعدها يتم تقدير الرسوم واجبة الدفع. ان وظيفة المراجعة التى يؤديها القطاع الخاص تهدف الى تبسيط الاجراءات الادارية، ولايمكن اعتبار ذلك خصخصة وانما تعكس عقلية القطاع الخاص فى انجاز وظائفه بكفاءة بمقارنة العائد والتكلفة. والهدف من القيام بهذه المراجعة غالبا ما يكون تطبيق بعض العناصر لمدخل القطاع الخاص للادارة الضريبية، ونناقش فيما يلى بعض هذه الآراء:

(١) ضرورة توقيع محاسب قانونى على عائد الضريبة

عند المطالبة بتوقيع محاسب قانونى على عائد الضريبة فان صحة المعلومات الواردة فى الاقرار الضريبى ودقتها تترك لمحاسب قانونى محترف، ويكون واجب المراجعة أسهل ويتحسن باستمرار طبقا لجودة ونوعية البيانات التى يقدمها الممول.

ان الالتزام بتوقيع محاسب قانونى على عائد الضريبة عادة مايكون اجبارى بالنسبة لعدد كبير من ممولى الضرائب مثل الشركات وكبار رجال الأعمال، لأنها تمسك دفاتر منتظمة ويتبع ذلك أن يكون ليها مراجع ومحاسب قانونى ومستشار ضريبى. والحقيقة أن توقيع محاسب قانونى على عائد الضريبة مطلوب على ملفات الضريبة، وهذا لايعنى أن العائد الضريبى المقدر بواسطة المحاسب القانونى ستأخذ به الادارة الضريبية كحقيقة مسلم بها، والفكرة فقط أن هناك مراجع للعائد الضريبى ويسد الثغرات التى تؤدى الى التهرب الضريبى. وهذا المطلب عادة مايكون مصحوبا بغرامات قاسية اذا حدثت انتهاكات من قبل المحاسب أو المستشار الضريبى. ويمكن القول مشاركة فى المسئولية التى يتحملها الممول أيضا.

(٢) أهمية تقديم شهادة خبير للضرائب

ان اصدار شهادة من خبير كما فى المكسيك، تتطلب توقيع محاسب قانونى على عائد الضريبة. والممول الذى يفتح له ملف لعائد الضريبة مع تقديم شهادة الضرائب من محاسب قانونى يكون فى مفهوم الادارة الضريبية ضمان لأن تتمشى الايرادات الضريبية مع قواعد الضريبة السارية، وطبقا لذلك فان وعاء الضريبة يلزمه توقيع المحاسب القانونى الذى يعطيه شهادة بذلك. وتوجد خاصيتين لهذا الاجراء: أولا ان نظام الجرد يتطلب من دافعى

الضرائب الذين يرغبون فى اتباع هذا النظام تحمل تكلفة اصدار هذه الشهادة، وثانيا أنه الى جانب عملية المراجعة والجرد يسمح النظام بأن يختار الممول المحاسب الذى يتعامل معه، مما يعنى ضمان سرية المعلومات ومعالجتها.

(٣) اجازة متحصلات الضريبة السابقة

فى بعض دول أمريكا اللاتينية تقدم ضمانات للممول بأن متحصلات الضريبة عن فترات سابقة لن تراجع من جديد طالما أنه تقدم لمراجعة الضرائب الحديثة. وهذا يعتبر تشجيعا لممول الضريبة باستثنائه من المراجعة لفترات ضريبية سابقة. وفى الواقع العملى ان الادارة الضريبية تكسب من ذلك، حيث تضمن فى المستقبل تكيف الممول فى التعامل مع الادارة الضريبية.

وهناك أيضا امكانية لخفض الغرامات على دافع الضرائب الذى لايستأنف الدعوى بشأنها، وهذه الفكرة تدعو أيضا الى تبسيط عمل الادارة الضريبية وتحسين كفاء أدائها، ولذلك فان التشريع المطبق فى بعض الدول لن يشجع على قيام تنازع بين الحكومة ودافعى الضرائب مالم يتم تجاهل أو اهمال يعزى الى ما اذا كان دافع الضريبة يعتقد أنه منوط به تحدى قرار الادارة الضريبية. ان دافع الضريبة له الحق فى خفض تدريجى لهذه الغرامة التى تفرضه المحكمة. ان الخفض التدريجى للغرامات يمكن تصويره بالمثال التالى: نفترض أن الممول كتب فى اقراره الضريبى أن دخله يستحق ضرائب ١٠٠٠ جنيه، ونفرض أن الادارة الضريبية تستطيع اكتشاف ٢٥% من الدخل الغير مثبت فى الاقرار الضريبى مما يعنى ٢٥٠ جنيه ضريبة، وأخيرا نفترض أن الغرامة المطبقة على دافع الضريبة هى ٢٠٠% من

المبلغ الذى أكتشف عدم ادراجه فى الاقرار، يعنى مبلـــغ ٢٥٠ × ٢٠٠% = ٥٠٠ جنيه.

ونجد أن الادارة الضريبية تستطيع أن تجمع فى النهاية ٧٥٠ جنيه عبـارة عن ٥٠٠ جنيه ضرائب + ٢٠٠ جنيه غرامات.

وبالطبع فانه بعد فرض الغرامة يحتمل أن تعهد الادارة الضريبية من هذه العمليات الجمع أنها غرامة قاسية.

ونظام خفض الغرامات ينجح فى جمع مبالغ أكبر، والحصيلة تعتمد علـــى أمثلة وفروض والغرض من هذا المثال هو تصوير أى نوع من النتائج يجب أن يتوقع من استراتيجية خفض الغرامات بينما زيادة الموارد يتكـــرس لـــها عملية المراجعة.

طالما أن المبلغ الذى لم يسجل قد أكتشف فالادارة الضريبية تسمح للممول باصلاح جميع الأخطاء، مع امكانية خفض الغرامة الـــى ٢٠% بـــدلا مـــن ٢٠٠%. واذا كان ممول الضريبة يجمع المبالغ التى لم يثبتها فـــى اقـــراره الضريبى وروجعت بواسطة الادارة الضريبية فمـــن المحتمـــل أن يصحـــح حصيلة الضريبة المقدمة وأن الضريبة خفضت بطريقة واضحة.

ولو فرض أن دافع الضريبة أعلن أن الدخل الذى لم يقم باثباته والغرامـــة يمكن خفضها الى ٢٠% أى ٢٠٠ جنيه من ألف جنيه لم يتم اثباتـــها، أى أن الضريبة على ألف جنيه سيجرى اصلاحها. وأن الادراة الضريبة ســـتحصل على ألف جنيه وتدخر جهود اقامة الدعوى القضائية لجمع المبالغ المســـتحقة لها لدى الممولين.ولو فرض أن الممول أعلن أن جميع الدخل مبدئيـــا غـــير مثبت فى الاقرار وأن الادارة الضريبية سوف تجمع نصيب مقبول بواســـطة

الممول بالاضافة الى خفض الغرامة، وفى هذه الحالة فان الادارة الضريبية تحتفظ بجزء باقى بنسبة ٢٠٠% على الضريبة الممكن دفعها وبذلك فان دافع الضريبة بمعنى آخر يفضل أن يعطى فرصة لخفض الغرامة المفروضة عليه.

(٤) المطالبة بمعلومات من طرف ثالث

لمكافحة التهرب الضريبى تطالب الادارة الضريبية الممولين بمعلومات اضافية حول معاملاتهم المالية والتجارية. وقلنا ان الضرائب جرى تقديرها بدقة، وكلا من ممولى الضريبة وغيرهم أن يزودوا الادارة الضريبية بمعلومات تفيد الفحص والمراجعة الايرادات ممولين آخرين. ورم تكون هذه طريقة لخصخصة عملية الرقابة بأن يوكل لطرف ثالث بفحص المعلومات المستخدمة للمراجعة لهذا الغرض. وكى يمكن تسهيل ملي تنسيق المعلومات التى تجمع مع المقدمة من ممولى الضريبة ينصح بأن تسجل هذه البيانات على الحاسب الآلى.

وخلال العقود الثلاث الماضية اتجهت بعض الادارات الضريبية اتجهت لتحرى وجمع مزيد من المعلومات خاصة مع استخدام شبكة كمبيوتر، وحاليا فان الكثير من الادارات الضريبية تعيد التفكير فى هذه الاستراتيجية بعد ان تعلمت أن استخدام الكمبيوتر وتسجيل معلومات على يه لم يكن كافيا لمكافحة التهرب الضريبى. والحقيقة أن الممولين أنفسهم عليهم أن يتحققوا من اعطاء هذه المعلومات للادارة الضريبية ويجب صرف اهتمامهم لأمور اخرى شكلية لاتمثل صلب الموضوع. وهناك اتجاه لتبسيط النماذج والاجراءات السؤال فقط عن هذه المعلومات التى يعالجها الكمبيوتر بتزويد

ممولى الضريبة قانونيا بالاحتفاظ بسجلات وجعلها قبلة للتفتيش م قبل الادارة الضريبية.

(٥) معالجة المتأخرات الضريبية

مبدئيا لايجب أن ينظر بصعوبة التحول الى شركة أو أفراد خاصة للعميل لسؤال عن جمع الضريبة ول فوض القطاع الخاص للقيان بهذا العمل فعلى الادارة الضريبية أن تمدها بالبيانات اللازمة حول المتأخرات الضريبية والنظام القانونى يجب أن يزود الاجراءات لجمع الضريبة بدلا من المطالبة دائما بالوقوف أمام المحاكم فان الرغبة فى تحصيل هذه المتأخرات الضريبية يجب أن تكون أكثر معدل سعر السوق لأن دافعى الضرائب لن يحاولوا استخدام المتأخرات الضريبية كرأس مال عامل، وجمع التكلفة يجب أن تجمع بواسطة دافع الضريبة.

ومن الأمور الهامة أيضا أن يقوم النظام الضريبى نفسه بحصر قوائم بدافعى الضرائب من الشركات والأشخاص لجمع المتأخرات الضريبية وأيضا القيام بعمليات تعويض بالنسبة للتشجيع على تجميع هذه المتأخرات بسرعة ويجب أن تعطى عناية لجمع هذه المتأخرات الضريبية والاختيار مابين جمع هذه المتأخرات بواسطة شركات خاصة أو لجنة خاصة فى الادارة الضريبية يعتبر سؤالا مثيرا حق ذلك لأنه فى الحالة الأولى يجرى خصخصة هذا الواجب وفى الحالة الثانية يجرى تطبيق موقف القطاع الخاص عن طريق الادارة الضريبية ، ففى الأرجنتين على سبيل المثال يقوم موظفى الادارة الضريبية المنوط بهم جمع المتأخرات الضريبية للحصول على مرتب متغير يتحدد طبقا للنتيجة التى يصلون اليها. ان عملية تقدير

مرتب متغير بالنسبة لموظفى الادارة الضريبية طبقا لكمية تحصيل الضرائب المتأخرة موضوع للمناقشة.

رابعا: امكانية ادارة الجهاز الضريبى بعقلية القطاع الخاص

يمكن القول أن الخصخصة ليست دائما طريقا وحيدا لتحسين الخدمات التى تؤديها الادارة الضريبية، ولكن هناك خدمات يمكن أن تؤديها الادارة الضريبية بتقمص عقلية القطاع الخاص، بمعنى أن استثمار الموارد المالية لتدريب العاملين بالجهاز الضريبى وتحسين حالتهم الوظيفية، وابتكار حوافز مالية لتشجيع الموظفين، سيؤدى حتما الى رفع كفاء الأداء للعاملين بالجهاز الضريبى. ومن المفضل بلا شك أن تدفع مرتبات مجزية للعاملين بالجهاز الضريبى، للمحافظة على بقائهم وتحسين أدائهم، وذلك أفضل كثيرا من الاعتماد على عدد ضخم من الموظفين يحصلون على مرتبات ضعيفة.

ومدخل الادارة بعقلية القطاع الخاص بدأ يلقى قبولا لدى الادارات الضريبية فى دول كثيرة خاصة فى أمريكا اللاتينية، ونجد وحدات متخصصة تكرس جهودها للممولين وتقدم لهم خدمات ادارية للمراجعة. وليس فى ذلك تمييز لبعض الممولين دون غيرهم وانما تتاح لجميع الممولين.

وخلاصة القول ان خصخصة بعض الوظائف التى تؤديها مصلحة الضرائب لايعنى أبدا المطالبة بأن توقف الحكومة المراقبة على سياسة الضرائب، وانما هى دعوة لقيام القطاع الخاص بواجبات ووظائف معينة تحت اشراف الادارة الضريبية من أجل تحسين كفاءة الأداء، وفعالية العمل الادارى.

واذا كانت الادارة الضريبية تفوض وظائف معينة ليقـوم بـها القطـاع الخاص فانها يجب أن تختار منشآت ذات مهارة كفاءة ادارية فائقـة حتـى تستطيع مراقبة وتطبيق تغييرات ضرورية فى الخدمات التى تفـوض لـها، وبالتالى تقوم بعلاج مشكلات قد تظهر فى التطبيق. ورد الفعل يشمل علـى نحو ملائم للادارة الضريبية أى وظائف يؤديها القطاع الخاص بكفـاءة فـى وقت محدد. وخصخصة وظائف الادارة الضريبية ليس من الضرورى اتبـاع سلسلة أن نبدأ بجمع الضرائب ثم المراجعة ثـم التعـامل مـع المتـأخرات الضريبية. بدلا ن ذلك فان بعض الوظائف لو قام بها القطاع الخاص لاثبـلت الكفاءة والفعالية.

معظم الادارات الضريبية تشكو من أنه لايوجد لديها عـدد كـاف مـن مأمورى الفحص والمراجعين، وحديثا توجد امكانية فى بعض البلاد خاصـة فى أمريكا اللاتينية أن يشارك القطاع الخاص والبنوك فى أداء بعض هـذه الوظائف حيث تقوم بعملية معالجة الاقرار الضريبـة وتحصيـل الضريبـة وبذلك تقوم بتخفيف العبء عن العاملين فى الادارة الضريبية، وتقوم بعمليـة المراجعة حيث أن الادارة الضريبية تدعى لأن تلعب دورا هامـا فـى أداء وظائف أخرى.

ان الدعوة الى خصخصة الادارة الضريبية لاتعنى دائما كفاءة أكبر ولكـن تفويض بعض الواجبات للقطاع الخاص طبقت بنجاح فى بعض الدول وقـد تقدم لنا تجربة يمكن الاستفادة منها.

خاتمة:

تناولنا فى هذا الكتاب دراسة الدور المفقود النظام الضريبى المصرى فى تعبئة الفائض الاقتصادى. فقمنا بتناول النواحى النظرية والعملية للموضوع، أجرينا دراسة نظرية لمفهوم الفائض الاقتصادى ودور النظام الضريبى فى تعبئته، وكيف أن الضرائب كوسيلة لتعبئة الفائض الاقتصادى فى الدول النامية، بجانب وسائل أخرى للسياسة الاقتصادية والمالية. وأوضحنا كيف أن الفائض الاقتصادى أساس جيد وعادل لتحديد الطاقة الضريبية، وأن الهيكل الضريبى لايوظف الفائض الاقتصادى بالكامل، فدرسنا الفائض الاقتصادى الكامن فى أوعية الضرائب المباشرة، ثم الفائض الاقتصادى الكامن فى أوعية الضرائب غير المباشرة.

وفى الباب الثانى أجرينا دراسة وتحليلا لصياغة وأداء الهيكل الفنى والتشريعى للضرائب فى مصر، وخصائص ومشكلات النظام الضريبى المصرى. فدرسنا تطور هيكل الايرادات الضريبية خاصة فى مرحلة تدخل الدولة الواسع فى النشاط الاقتصادى فى الستينيات، وفى مرحلة الانفتاح الاقتصادى ثم الاصلاح الاقتصادى، وأوضحنا كيف أن الاصلاح الضريبى هو أضعف حلقات الاصلاح الاقتصادى. فقمنا بتحليل خصائص النظام الضريبى المصرى ومشكلاته، ومدى تحقيه لأهدافه. واستنتجنا كيف أن

النظام الضريبى المصرى يبتعد عن تحقيق أهدافه الاقتصادية والاجتماعية ويحقق جزئيا الأهداف المالية كأنه نظام للجباية فقط، حتى أنه لايصيب الدخول التى يكمن فيها الفائض الاقتصادى، ولايوقف الضياعات المهدرة فى الاقتصاد المصرى. وفى الجزء الثالث من الدراسة رؤية علمية وتحليلية ونقدية لكيفية اجراء اصلاح شامل للنظام الضريبى من أجل تعبئة الفائض الاقتصادى، واقتراح أسس للاصلاح الضريبى الشامل من أجل تعبئة الفائض الاقتصادى والحاجة الى اعادة تصميم النظام الضريبى وتطوير نظام الخصم والاضافة والتحصيل تحت حساب الضريبة، وأن خطوات الاصلاح الجزئى للضرائب المباشرة وغير المباشرة يلزم أن تكون أكثر راديكالية بتطبيق شكل ملائم لضريبة القمة المضافة. فتناولنا بالتحليل والنقد ضرورة التطبيق الجيد لضريبة القيمة المضافة من أجل تعبئة الفائض الاقتصادى، وقمنا بتحليل مشكلات وآليات تطبيق ضريبة القيمة المضافة فى مصر من أجل تعبئة الفائض الاقتصادى.

وتلك مهمة قومية فى رأينا، يجب أن تتضافر جهود المهتمين والمسئولين عن التشريع والادارة الضريبية والمجتمع الضريبى من أجل صياغة اصلاح ضريبى شامل يراعى الظروف السياسية والاجتماعية والتاريخية والاقتصادية للمجتمع المصرى، وذلك من أجل تعبئة الفائض الاقتصادى للتنمية المستقلة التى تعتمد أساسا على الموارد المحلية، وأهم الوسائل فى رأينا هى تطوير نظام ضريبى قوى وذو كفاءة عالية، يؤدى دوره المنشود فى تعبئة الفائض الاقتصادى.

المراجع:

أولا: مراجع باللغة العربية:

١.أحمد السيد شعبان: تطور الجهاز الضريبي في ربع قرن، في: بحوث المؤتمر الضريبي الثاني، مصلحة الضرائب، القاهرة، ١٤-١٩ مارس ١٩٦٤.

٢.أحمد جامع: النظرية الاقتصادية، الجزء الثاني، التحليل الاقتصادي الكلي، الطبعة الرابعة، المطبعة العربية الحديثة، القاهرة، ١٩٨٧.

٣.أحمد جامع: علم المالية العامة، مكتبة وهبه، القاهرة، ١٩٦٩.

٤.أحمد عبد الفتاح السمادوني: وسائل مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي، في: أكاديمية السادات للعلوم الادارية: ندوة التهرب الضريبي، أسبابه - آثاره - مواجهته، القاهرة ١٩ مايو ١٩٩٩.

٥.أحمد مصطفى محمد: تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في مصر، رؤية مستقبلية، في: أكاديمية السادات للعلوم الادارية، مركز البحوث، ندوة الضريبة العامة على المبيعات (الأبعاد-المشاكل-التطوير)، القاهرة ٢٤ يوليو ١٩٩٩.

٦.أسامه على عبد الخالق أحمد: المحاسبة الضريبية للفئات صعبة المحاسبة ضريبيا. دراسة مقارنة مع اشارة خاصة للمهن الطبية. رسالة ماجستير بكلية التجارة جامعة عين شمس، القاهرة ١٩٨٦.

٧.أشرف حنا: خدمة التشغيل للغير وتجاوز التطبيق العملي للاطار العام لنظرية الضرائب، في: أكاديمية السادات للعلوم الادارية، مركز البحوث، ندوة الضريبة العامة على المبيعات (الأبعاد-المشاكل-التطوير)، القاهرة ٢٤ يوليو ١٩٩٩.

٨.أمين عبد الفتاح سلام: السياسة الضريبية للدول المتخلفة، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٧٠.

٩.بول باران، وبول سويزى: رأس المال الاحتكارى، ترجمة حسين فهمى مصطفى، الهيئة العامة للتأليف والنشر، القاهرة. ١٩٧١.

١٠.جلال الدين الشافعي: أساليب فرض الضريبة العامة على المبيعات وأفضلها للتطبيق في مصر، في : المؤتمر الضريبي الخامس لكلية التجارة، جامعة عين شمس، ٢١-٢٣ ديسمبر ١٩٩١.

١١.جلال الدين الشافعي: الضريبة على رقم الأعمال، رسالة دكتوراه بكلية التجارة جامعة عين شمس، ١٩٧٠.

١٢.جلال الشافعي: الموسوعة الضريبية - الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين، الضريبة على أرباح شركات الأموال، والضريبة العامة على المبيعات، القاهرة ١٩٩٩.

١٣.جمال فوري شمس: ظاهرة التهرب الضريبي، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة القاهرة، ١٩٨٢.

١٤.جنات فاروق السمالوطى: الاصلاح المالى والضريبى فى مصر بين اعتبارات الكفاءة الاقتصادية ومقتضيات العدل الاجتماعى، فى: مصر المعاصرة، العددان ٤٣٩، ٤٤٠ يوليو، أكتوبر ١٩٩٥.

١٥.حسن محمد كمال، سعيد عبد المنعم: الضرائب على الدخل فى التشريع المصرى، القاهرة ١٩٨٥.

١٦.حسن محمد كمال، د./ سعيد عبد المنعم: الضريبة العامة على المبيعات فى التشريع المصرى، مكتبة عين شمس، القاهرة ١٩٩١.

١٧.حسن محمد كمال، سعيد عبد المنعم، المحاسبة الضريبية، مكتبة عين شمس، القاهرة ١٩٩٠.

١٨.حسين طه الفقير: العائد الاجتماعى لتعبئة الادخار الضائع تجاه اشباع الحاجات الأساسية فى الاقتصاد المصرى، نظرة مستقبلية. رسالة دكتوراه بكلية الاقتصاد والعلوم السياسية، جامعة القاهرة، ١٩٨٦.

١٩.حمدى عبد العظيم: تطوير الضريبة العامة على المبيعات وصولا الى الضريبة على القيمة المضافة، فى: أكاديمية السادات للعلوم الادارية، مركز البحوث، ندوة الضريبة العامة على المبيعات (الأبعاد-المشاكل-التطوير)، القاهرة ٢٤ يوليو ١٩٩٩.

٢٠.حمدى عبد العظيم: كيفية مواجهة التهرب الضريبى،،فى: أكاديمية السادات للعلوم الادارية: ندوة التهرب الضريبى، أسبابه - آثاره - مواجهته، القاهرة ١٩ مايو ١٩٩٩.

٢١.حمدى هيبة: مدى توافر قواعد فرض الضريبة فى القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ باصدار قانون الضريبة العامة على المبيعات، فى: أكاديمية السادات للعلوم الادارية، مركز البحوث، ندوة الضريبة العامة على المبيعات (الأبعاد-المشاكل-التطوير)، القاهرة ٢٤ يوليو ١٩٩٩.

٢٢.حمدى هيبه: الاعفاءات الضريبية للأصول الرأسمالية والأرباح الرأسمالية، فى: كلية التجارة جامعة عين شمس، والجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب: المؤتمر الضريبى الثامن: دور النظام الضريبى فى تشجيع الاستثمار وتوفير فرص العمالة للشباب، ٢٣، ٢٤ مارس ١٩٩٦.

٢٣.رفعت العوضى: منهج الادخار والاستثمار فى الاقتصاد الاسلامى، مطبوعات الاتحاد الدولى للبنوك الاسلامية، بدون تاريخ.

٢٤.رفعت المحجوب: المالية العامة، النفقات العامة والايرادات العامة، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٧٥.

٢٥.رمزى زكى: أنظمة الضريبة بالبلاد المتخلفة، خصائصها الأساسية وامكانيات تطويرها. المعهد العربى للتخطيط بالكويت ١٩٨٤.

٢٦.رمزى زكى: الديون والتنمية، القروض الخارجية وآثارها على البلاد العربية، دار المستقبل العربى، القاهرة ، ١٩٨٥.

٢٧.روفائيل بولس المحامي: مشكلات ضريبة المبيعات وأحكام القضاء، فى: أكاديمية السادات للعلوم الادارية، مركز البحوث، ندوة الضريبة العامة على المبيعات (الأبعاد-المشاكل-التطوير)، القاهرة ٢٤ يوليو ١٩٩٩.

٢٨.رياض الشيخ: المالية العامة – دراسة الاقتصاد العام والتخطيط المالى فى الرأسمالية والاشتراكية – الطبعة الثانية ، القاهرة ١٩٦٩.

٢٩.زكريا محمد بيومى: شرح الضريبة العامة على المبيعات، مكتبة شادى، القاهرة، ١٩٩١.

٣٠.زكريا محمد بيومى: قانون الضرائب على الدخل: منشأة المعارف، الاسكندرية، ١٩٨٧.

٣١.زكريا محمد بيومى: موسوعة الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين والمواد الملحقة با، علم الكتب، القاهرة ١٩٩٤.

٣٢.زين العابدين ناصر: النظام الضريبى المصرى، مطبعة المعرفة، القاهرة، القاهرة. ١٩٨٥.

٣٣.زين العابدين ناصر: مبادىء علم المالية العامة، الجزء الأول، القاهرة ١٩٨٥.

٣٤.سمير أمين: القوى التضخمية والقوى الانكماشية فى اقتصاد الاقليم المصرى، فى: مصر المعاصرة، العدد ٢٩٤، أكتوبر ١٩٥٨.

٣٥.سمير سعد مرقص وعايده حنا جرجس: ضريبة المبيعات على السلع الرأسمالية، دراسة تحليلية انتقادية، فى: أكاديمية السادات للعلوم الادارية، مركز البحوث، ندوة الضريبة العامة على المبيعات (الأبعاد-المشاكل-التطوير)، القاهرة ٢٤ يوليو ١٩٩٩.

٣٦.سمير سعد مرقص: استخدام نظم المعلومات الجغرافية فى زيادة كفاءة حصر المجتمع الضريبى، ى: أكاديمية السادات للعلوم الادارية: ندوة التهرب الضريبى، أسبابه – آثاره – مواجهته، القاهرة ١٩ مايو ١٩٩٩.

٣٧.السيد عبد المولى: المالية العامة، دراسة للاقتصاد العام، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٨٩.

٣٨.السيد عبد المولى: النظام الضريبى المصرى، الجزء الأول: الضرائب المباشرة، دار النهضة العربية، القاهرة ١٩٩٠.

٣٩.السيد عطية عبد الواحد: شرح قانون الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين، والضريبة على أرباح شركات الأموال (القانون رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣) - دراسة مقارنة بالفكر الاسلامى، دار النهضة العربية ١٩٩٥.

٤٠.سيد عطيتو محمد على: تطوير الضريبة العامة على المبيعات، فى: أكاديمية السادات للعلوم الادارية، مركز البحوث، ندوة الضريبة العامة على المبيعات (الأبعاد-المشاكل-التطوير)، القاهرة ٢٤ يوليو ١٩٩٩.

٤١.شارل بتلهايم: التخطيط والتنمية ، ترجمة الدكتور اسماعيل صبرى عبد الله، الطبعة الثانية، دار المعارف بمصر، القاهرة ١٩٦٦.

٤٢.صفاء جرجس: الاعفاءات الضريبية لأرباح شركات الأموال، فى: كلية التجارة جامعة عين شمس، والجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب: المؤتمر الضريبى الثامن: دور النظام الضريبى فى تشجيع الاستثمار وتوفير فرص العمالة للشباب، ٢٣، ٢٤ مارس ١٩٩٦.

٤٣.صلاح زين الدين: أثر المناطق الحرة في التنمية، دراسة نظرية وتطبيقية، فى: مجلة الدراسات القانونية والاقتصادية، كلية الحقوق، جامعة الاسكندرية، العدد الثالث، يولية ١٩٩٨.

٤٤.صلاح زين الدين: تطور التشريعات والسياسة البيئية فى ألمانيا الاتحادية والدروس المستفادة منها للتجربة المصرية، فى: الجمعية المصرية للاقتصاد السياسى والاحصاء والتشريع: المؤتمر العلمى الأول للقانونيين المصريين "الحماية القانونية للبيئة فى مصر، ٢٥-٢٦ فبراير ١٩٩٣.

٤٥.عادل أحمد حشيش ، د./ مصطفى رشدى شيحه: مقدمة فى الاقتصاد العام. المالية العامة، دار المعرفة الجامعية، الأسكندرية، ١٩٩٠.

٤٦.عادل أحمد حشيش: الوسيط فى الضرائب على الدخل. المعاملة الضريبية لدخول الأشخاص الطبيعيين وما يلحق بها من أرباح شركات الأموال وفقا لأحكام التشريع الضريبى المصرى، دار الجامعات المصرية. الأسكندرية. ١٩٨٨.

٤٧.عادل حسين: الاقتصاد المصرى من الاستقلال الى التبعية ١٩٧٤-١٩٧٩، دار المستقبل العربى، القاهرة، ١٩٨٢.

٤٨.عادل غنيم: النموذج المصرى لرأسمالية الدولة التابعة، دراسة فى التغييرات الاقتصادية والطبقية فى مصر ١٩٧٤-١٩٨٢، جامعة الأمم المتحدة للعالم الثالث، درا المستقبل العربى، القاهرة ١٩٨٦.

٤٩.عاطف صدقى: مبادىء المالية العامة، القاهرة ١٩٧٧.

٥٠.عاطف صقى: الضرائب فى الاتحاد السوفيتى، تنظيمها ودورها. القاهرة ١٩٦٤.

٥١.عايده بخيت بيومى: المشاكل المحاسبية لتحديد وعاء الضريبة لأصحاب المهن الطبية، رسالة ماجستير، جامعة القاهرة ١٩٧٩.

٥٢.عبد الحميد أحمد شكرى: التدخل الضريبى ضـــرورة للتنميـــة الاقتصاديـــة والاجتماعية، فى: جمعية الضرائب المصرية؛ المؤتمـــر الضريبـــى الأول، القـــاهرة ١٩٩١.

٥٣.عبد الحميد المنشاوى، عبد الفتاح مراد: شرح قـــانون ضريبـــة المبيعـــات، المكتب الجامعى الحديث، القاهرة. ١٩٩١.

٥٤.عبد السلام محمد عبد السلام: نظام الضريبة الموحدة على الدخـــل ومـــدى ملاءمته للتطبيق فى الدول النامية. دراسة تطبيقية للنظام الضريبى المصرى، رســـالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة القاهرة. ١٩٩٣.

٥٥.عبد العزيز أحمد فتوح: النظام الضريبى ومدى تحقيقه للعدالة، فى: جمعيـــة الضرائب المصرية، المؤتمر الضريبى الأول، القاهرة ١٩٩١.

٥٦.عبد المنعم عبد الرحمن: اصلاح ضرائب الدخل فى مصـــر: نحـــو فـــرض ضريبة موحدة على الدخل، فى: مجلة مصر المعاصرة، ١٩٧٨.

٥٧.عبد المنعم عبد الرحمن: الضريبة العامة على المبيعات المصرية وامكانيـــات الأخذ بالضريبة على القيمة المضافة، المركز المصرى للدراسات الاقتصادية، سلســـلة أوراق العمل، ورقة عمل رقم ٢٢، مارس ١٩٩٨.

٥٨.عبد المنعم عبد الرحمن: المعاملة الضريبية للأجانب غير المقيمين والشركات الأجنبية وآثارها على نمو الاقتصاد المصرى، ١٩٦٠.

٥٩.عبد المنعم عبد الغنى على: نظرية الضريبة على القيمة المضافة وامكانيـــة تطبيقها فى مصر، رسالة دكتوراه بكلية الحقوق جامعة أسيوط، ١٩٩٣/١٩٩٤.

٦٠.عبد الهادى النجار: الجوانب الاقتصادية والاجتماعية لتعبئة الفائض الزراعى نحو المدينة مع الاشارة الى الاقتصاد المصرى، فى: مصر المعاصرة، العـــدد ٣٧٦، أبريل ١٩٧٩.

٦١.عبد الهادى النجار: الفائض الاقتصادى الفعلى ودور الضريبة فـــى تعبئتـــه بالاقتصاد المصرى، المكتب المصرى الحديث، القاهرة ١٩٧٤.

٦٢.عبد الهادى النجار: النظام الضريبى المصرى، واقعه ومستقبله، فى: المؤتمر العلمى السنوى الخامس للاقتصاديين المصريـــن ٢٧-٢٩ مـــارس ١٩٨٠: رؤيـــة مستقبلية للاقتصاد المصرى فى ظل التطورات العالمية والاقيمية، القاهرة ١٩٨٣.

٦٣.عبد الهادى النجار: بعض محددات العبء الضريبى وأثرهـــا علـــى عدالـــة توزيعه فى الاقتصاد المصرى، فى: مصر المعاصرة، العدد ٣٧٣ يوليو ١٩٧٨.

٦٤.عصام الدين أحمد خليفة: اعادة هيكلة أسعار الضرائب لأغـــراض الهندســـة الضريبية، فى: أكاديمية السادات للعلوم الادارية (فـــرع طنطـــا): مؤتمـــر الهندســـة الضريبية لتشجيع الاستثمار والخصخصة، القاهرة من ٢٣ الى ٢٤ فبراير ١٩٩٧.

٦٥.على محمود عبد المتعال: أساسيات علم الضرائب، القاهرة. ١٩٦٧.

٦٦.فريد نجيب سامى: الضرائب السلعية والأسعار، رسالة دكتوراه بكلية الحقوق، جامعة عين شمس. القاهرة، ١٩٧٦.

٦٧.فؤاد على جمعه: استخدام الهندسة الضريبية فى تطوير نظام الخصم والاضافة والتحصيل تحت حساب الضريبة، فى: أكاديمية السادات للعلوم الادارية (فرع طنطا): مؤتمر الهندسة الضريبية لتشجيع الاستثمار والخصخصة، القاهرة ٢٣، ٢٤ فبراير ١٩٩٧.

٦٨.فؤاد على جمعه: المنار الضريبى فى الخصم والاضافة تحت حساب الضريبة، القاهرة ١٩٩٥.

٦٩.فؤاد مرسى: التخلف والتنمية، دراسة فى التطور الاقتصادى، دار المستقبل العربى، القاهرة، ١٩٨٢.

٧٠.فاطمه أحمد الشربينى: ثلاثية الدخول والضرائب والعدالة الاجتماعية فى مصر، فى: جمعية الضرائب المصرية، المؤتمر الضريبى الأول، القاهرة ١٩٩١.

٧١.فتحى قطب أبو الفضل: دور الفائض الاقتصادى فى تقليل الفجوة التمويلية. دراسة عن الاقتصاد المصرى فى الفترة من ١٩٧٤ الى ١٩٨٤، رسالة دكتوراه، كلية التجارة جامعة أسيوط، ١٩٨٨.

٧٢.فتحى همام محمود: مكافحة التهرب الضريبى، فى جمهورية مصر العربية،فى: أكاديمية السادات للعلوم الادارية: ندوة التهرب الضريبى، أسبابه – آثاره – مواجهته، القاهرة ١٩ مايو ١٩٩٩.

٧٣.فهيم سعيد السندى: التشريع الضريبى وتطوره فى ربع قرن، فى: بحوث المؤتمر الضريبى الثانى، مصلحة الضرائب، القاهرة، ١٤-١٩ مارس ١٩٦٤.

٧٤.قضايا برلمانية:ضريبة المبيعات،أولويات مراجعة القانون، فى: قضايا برلمانية، العدد الثالث والعشرين، فبراير ١٩٩٩.

٧٥.ماسكو توما متى: تعبئة وتوجيه الفائض الاقتصادى فى البلاد المتخلفة مع اشارة خاصة لاقتصاديات العراق، رسالة ماجستير بكلية الاقتصاد والعلوم السياسية، جامعة القاهرة، ١٩٨٦.

٧٦.المجالس القومية المتخصصة: نظام الضرائب، الحاضر والمستقبل، الدراسة رقم ٢١ من سلسلة دراسات مصر حتى عام ٢٠٠٠، القاهرة. ١٩٨٣.

٧٧.مجدى محب حافظ: قانون الضريبة الموحدة، الجزء الثانى، عالم الكتب، القاهرة ١٩٩٦.

٧٨.محمد أحمد صقر: الاقتصاد الاسلامى، مفاهيم ومرتكزات، المركز العالمى لأبحاث الاقتصاد الاسلامى، بحوث مختارة من المؤتمر العالمى الأول للاقتصاد الاسلامى، جامعة الملك عبد العزيز، ١٤٠٠ هـ - ١٩٨٠ م.

٧٩.محمد بدران: مجموعة بدران الضريبية، الاصدار السادس، المجلد الثــالث، القاهرة. يناير ١٩٩٩.

٨٠.محمد حاتم عبد الكريم: السياسة الضريبية فى التشريع المصــرى، دراسـة وتحليل وتقويم، مكتبة جامعة طنطا ١٩٩٢.

٨١.محمد حسن الهلف: تضارب التعليمات التنفيذية لمصلحة الضرائــب علــى المبيعات وأثرها على الاستثمار، فى: كلية التجارة جامعة عيــن شـمس، والجمعيـة المصرية للمالية العامة والضرائب: المؤتمر الضريبى الثامن: دور النظام الضريبــى فى تشجيع الاستثمار وتوفير فرص العمالة للشباب، ٢٣، ٢٤ مارس ١٩٩٦.

٨٢.محمد حلمى مراد: نظامنا الضريبى فى ضوء النظم الضريبية المقارنة، فــى: مصر المعاصرة العدد ٣٠٦ - أكتوبر ١٩٦١.

٨٣.محمد دويدار: حول طبيعة النظام الضريبى المصرى، فى: مصر المعاصرة، العدد ٣٧٦، أبريل ١٩٧٩.

٨٤.محمد دويدار: دراسات فى الاقتصاد المالى، الدار الجامعيــة، الأســكندرية، بدون تاريخ.

٨٥.محمد دويدار: دراسات فى الاقتصاد المالى، المكتــب المصــرى الحديــث، ١٩٧٤.

٨٦.محمد دويدار، مبادئ المالية العامة، دراسة فى السياسة الماليــة والتخطيـط المالى، الجزء الأول، المكتب المصرى الحديث، الاسكندرية، ١٩٦٨.

٨٧.محمد رضا سليمان: الضريبة عل القيمة المضافة، فى: مصر المعــــاصرة، العدد ٣٣٩، يناير ١٩٨٥.

٨٨.محمد عبد العظيم حسن: التحاسب الضريبى لصغار ممولى الضريبة علــى الأرباح التجارية والصناعية فى ضوء أحكام التشريع الضريبى وقواعــد المحاســبة. رسالة ماجستير، جامعة القاهرة ١٩٨٣.

٨٩.محمد عبد المطلب أحمد: النظام الاقتصادى فى الاسلام، المجلــس الأعلــى للشئون الاسلامية، سلسلة دراسات فى الاسلام رقم ٤٧ السنة الخامسة يونية ١٩٦٥.

٩٠.محمد مبارك حجير: تمويل التنمية الاقتصادية، من مطبوعــات معــهد الدراسات العربية العالية ، القاهرة . ١٩٦٣.

٩١.محمود رياض عطية: نظام الضريبة الموحدة ومــدى ملاءمتــه لمجتمعنـا الاشتراكى، فى مصلحة الضرائب: المؤتمر الضريبى الثانى، القاهرة ١٩٦٤.

٩٢.محمود عبد الفضيل: تطور الهيكل الضريبى فى مصــر فــى ربــع قــرن ١٩٥٢-١٩٧٧، دراسة تحليلية، فى: المؤتمر العلمى الثالث للاقتصاديين المصرييــن: الاقتصاد المصرى فى ربع قرن، ٢٣-٢٥ مارس ١٩٧٨.

٩٣.نصر أبو العباس أحمد: الموسوعة فى الضريبة العامة على المبيعات، القاهرة ، ١٩٩٥.

٩٤.نصر أبو العباس أحمد: مشاكل تطبيق قانون ضريبة المبيعات، واقتراحات الحل، فى: أكاديمية السادات للعلوم الادارية، مركز البحوث، ندوة الضريبة العامة على المبيعات (الأبعاد-المشاكل-التطوير)، القاهرة ٢٤ يوليو ١٩٩٩.

٩٥.نصر أحمد أبو العباس: الاعفاءات اضريبية للمجتمعات العمرانية الجديدة، فى: كلية التجارة جامعة عين شمس، والجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب: المؤتمر الضريبى الثامن: دور النظام الضريبى فى تشجيع الاستثمار وتوفير فرص العمالة للشباب، ٢٣، ٢٤ مارس ١٩٩٦.

٩٦.نعيم فهيم حنا: التهرب الضريبى، الظاهرة والأسباب،فى: أكاديمية السادات للعلوم الادارية: ندوة التهرب الضريبى، أسبابه - آثاره - مواجهته، القاهرة ١٩ مايو ١٩٩٩.

٩٧.نعيم فهيم حنا: ترشيد سياسة الاعفاءات الضريبية، نموذج مقترح لترشيد الاستثمارات الأجنبية فى مصر ، فى : المؤتمر الضريبى الثامن عن الأنظمة الضريبية وسياسات الاستثمار فى أفريقيا، القاهرة ٢-٥ ديسمبر ١٩٩٦.

٩٨.نعيم فهيم حنا: دور الهندسة الضريبية فى اعادة هيكلة النظام الضريبى فى مصر (نموذج مقترح)، فى: أكاديمية السادات للعلوم الادارية (فرع طنطا): مؤتمر الهندسة الضريبية لتشجيع الاستثمار والخصخصة، القاهرة من ٢٣ الى ٢٤ فبراير ١٩٩٧.

٩٩.يوسف القرضاوى: دور الزكاة فى علاج المشكلة الاقتصادية، المركز العالمى لأبحاث الاقتصاد الاسلامى، بحوث مختارة من المؤتمر العالمى الأول للاقتصاد الاسلامى، جامعة الملك عبد العزيز، ١٤٠٠ هـ - ١٩٨٠ م .

١٠٠.يونس محمد البطريق: أصول الأنظمة الضريبية، مدخل لدراسة الأنظمة الضريبية، المكتب المصرى الحديث، الاسكندرية ١٩٦٦.

ثانيا: مراجع بالانجليزية والألمانية:

1. Ahmad, Ihtisham and Stern, Nicholas: The Theory and Practice of Tax Reform in Developing Countries. Cambridge University Press, Cambridge 1997.

2. Andic, Suphan: Some Aspects of Taxation in Less Developed Countries. Schriften des Instituts fue auslaendisches and internationales Finanz- und Steuerwesen der Universitaet Hamburg. Nomos Verlagsgesellschaft, Baden-Baden 1982. Pp. 53.

3. Bird, R. M. and Jantscher, M. C. de: Improving Tax Administration in Developing Countries, International Monetary Fund, Washington 1992.

4. Chelliah, R.: Fiscal Policy in Underdeveloped Countries with Special Reference to India, London George Allan and Union, 1960. Pp. 65-66.

5. Development Economic Policy Reform Analysis Project DEPRA Project), US Agency for International Development: Effective Rates of Protection in Egypt, Cairo, September 1998.

6. Gahi, D. P. et la: The Basic Needs Approach to Development, ILO, Geneva 1977.

7. Hanaa Kheir-El-Din: The Current Tariff Regime and Proposal or Reform in Egypt, Cairo, June 1998.

8. Handy. Howard and others: Egypt. Beyond Stabilization, Toward a Dynamic Market Economy. Occasional Paper 163, International Monetary Fund< Washington DC, May 1998.

9. IMF Occusional Paper No. 88, Value Added Tax: Administrative and Policy Issucs, Edited by Alan A. Tait, October 1991.

10. Kaldor, Nicolas: Essay on Value and Distribution, Gerald Duck Worth & Co. LTD, 1960.

11. Karl Marx : Das Kapital. Kritik der politischen Oekonomie. Zweier Band: Der Zrkulationsprozess des Kapitals. Herausgeber: Friedrich Engels. Dietz Verlag Berlin, 1975.

12. Karl Marx :Das Kapital. Kritik der politischen Oekonomie. Dritter Band: Der Gesamtprozess der kapitalistischen Produktion. Herausgeber: Friedrich Engels. Dietz Verlag Berlin, 1975.

13. Karl Marx :Das Kapital. Kritik der politischen Oekonomie. Erster Band: Der Produktionsprozess des Kapitals. Dietz Verlag Berlin, 1975.

14. Long, Millard: Financial Systems and Development, in: Callier, Philippe (Editor): Financial Systems and Development in Africa. The World Bank, Washington, D.C.1991.

15.Merir and Balduin, Economic Development. theory, History Policy N.Y. John Willey and Sons. Inc. 1957

16.Paran, Paul, A.: The Political Economy of Growth, Second Editon USA 1960

17.Shoup, Carl S.: Choosing among Types of VATs, in: Gillis, M., Shoup, Carl. S., and Sicat, G. P. (Editors): Value Added Taxation in Developing Countries, A World Bank Symposium, World Bank, Washington, D.C. 1990.

18.Tait, A.: Value Added Tax, London, McGraw-Hill, 1972.

19.Tanzi, Vito: Fiscal Policy for Growth and Stability in Developing Countries: Selected Issues, in: Premchand, A. (Editor): Government Financial Management. Issues and Country Studies. International Monetary Fund, Washington, D.C. 1990.

20.World Bank: Arab Republic of Egypt. Current Economic Situation and Growth Prospects, Report No. 4498 EGT Oct. 5, 1983.

Internet References:

http://www.cgiar.org: EconomicSurplus, Date 10 March 1999, Size10.8K.

http://www.info.greenwood.com/Books/0275947/0275947653.html : Economic Surplus, - Theory, Measurement, Applications. Last modified 27 May 1999, Size 5K.

http://www.amazon.co.hu/exec/obidos/ASIN/185278: The Economic Surplus in Advanced Economies. Last modified 13 June 1999, Page Size 14K.

كتب ودراسات اقتصادية للدكتور صلاح زين الدين*

أولا: كتب ودراسات اقتصادية منشورة باللغة العربية:

١. تكنولوجيا المعلومات والتنمية، دار الشروق، القاهرة ٢٠٠٠. (تحت الطبع)
٢. الاصلاح الضريبي. دار النهضة العربية، القاهرة ٢٠٠٠
٣. اقتصاديات التصدير والمناطق الحرة، دار نهضة مصر، القاهرة ٢٠٠٠.
٤. اقتصاد البيئة، دار النهضة العربية، القاهرة ٢٠٠٠.
٥. اقتصاديات النقود والبنوك، طنطا ٢٠٠٠.
٦. مقدمة في علم الاقتصاد، دار الشعب، طنطا ١٩٩٧.
٧. اقتصاديات المالية العامة، دار الشعب، طنطا ١٩٩٧.
٨. العلاقات الاقتصادية الدولية، القاهرة ١٩٩٧.
٩. دراسة حول الاستثمارات الأجنبية في مصر، وبصفة خاصة الاستثمارات الألمانية الغربية مع تحليل آثارها على الاقتصاد المصري. بحث منشور في المجلة العلمية لكلية الحقوق جامعة طنطا "روح القوانين"، العدد الأول ١٩٨٩.
١٠. أثر الاستثمارات الألمانية في التنمية التكنولوجية لمصر، بحث مقدم الى الجمعية القومية للتنمية التكنولوجية والاقتصادية: التنمية التكنولوجية في القطاع العام، القاهرة ١٦-١٧ ديسمبر ١٩٩٠.
١١. نحو استراتيجية جديدة لمواجهة أزمة الديون الأفريقية، بحث منشور في المجلة العلمية لكلية الحقوق جامعة طنطا "روح القوانين"، العدد الثالث ١٩٩٠.
١٢. المناطق الحرة وشروط نجاحها في الدول النامية، بحث منشور في المجلة العلمية لكلية الحقوق جامعة طنطا "روح القوانين"، العدد الخامس، فبراير ١٩٩١.
١٣. تطور التشريعات والسياسة البيئية في ألمانيا الاتحادية، والدروس المستفادة منها للتجربة المصرية، بحث منشور في أعمال المؤتمر الأول للقانونيين المصريين: الحماية التشريعية للبيئة في مصر، الجمعية المصرية للاقتصاد السياسي والاحصاء والتشريع، القاهرة ٢٧-٢٨ فبراير ١٩٩١.
١٤. مشروع أوربا الموحدة عام ١٩٩٢، دراسة تحليلية لتطوره وأهدافه وآثاره المحتملة على الاقتصاد المصري، بحث منشور في المجلة العلمية لكلية الحقوق جامعة طنطا "روح القوانين"، العدد الرابع، مارس ١٩٩١.
١٥. تنمية الموارد البشرية ومستقبل التنمية الاقتصادية والاجتماعية في دول اتحاد المغرب العربي، بحث منشور في مجلة الدراسات القانونية، بكلية الحقوق جامعة أسيوط، مارس ١٩٩١.
١٦. السوق الاسلامية المشتركة، المنهج والمشكلات والاستراتيجية، بحث مقدم الى الندوة الدولية: نحو اقامة سوق اسلامية مشتركة، بمركز صالح كامل للاقتصاد الاسلامي بجامعة الأزهر، القاهرة ٤-٦ مايو ١٩٩١.
١٧. دراسة حول تطوير سوق الأوراق المالية في مصر، بحث منشور في المجلة العلمية لكلية الحقوق جامعة طنطا "روح القوانين"، العدد السادس، ديسمبر ١٩٩١.
١٨. تحرير الاقتصاد ومستقبل التخطيط في مصر- نحو نموذج مصري لاقتصاد السوق الاجتماعي، بحث منشور في أعمال المؤتمر السنوي السادس عشر للاقتصاديين المصريين: تحرير الاقتصاد المصري، الجمعية المصرية للاقتصاد السياسي والاحصاء والتشريع، القاهرة ١٢-١٤ ديسمبر ١٩٩١.
١٩. مستقبل اقتصاديات التعليم في مصر. بحث مقدم ومنشور في أعمال مؤتمر الجمعية القومية للتنمية التكنولوجية والاقتصادية: تطوير التعليم من أجل التنمية التكنولوجية والاقتصادية، القاهرة ١٢-١٤ فبراير ١٩٩٢.
٢٠. امكانيات تطوير أسواق رأس المال العربية، مع دراسة خاصة لبورصة الأوراق المالية في مصر، بحث منشور في أعمال مؤتمر البنك الأهلي المصري اتحاد المصارف العربية: آفاق الاستثمار في الوطن العربي، القاهرة ١٩ فبراير - ٣ مارس ١٩٩٢.

٢١. سوق الأوراق المالية المصرية ودورها التنموي المنشو[illegible] دراسة لبعض مشكلات عرض الأوراق المالية والطلب عليها. بحث مقدم ومنشور في المؤتمر العلمي السنوي الثامن عشر للاقتصاديين المصريين: تمويل التنمية فى ظل اقتصاديات السوق، الجمعية المصرية للاقتصاد السياسى والاحصاء والتشريع، القاهرة، ٧-٩ أبريل ١٩٩٤.

٢٢. أثر حماية البيئة على مستويات التشغيل والنمو والأسعار، دراسة لمتغيرات المربع السحرى فى السياسة الاقتصادية، بحث منشور فى: المؤتمر العلمى السنوى الحادى عشر لكلية التجارة، جامعة المنصورة: اقتصاديات البيئة، القاهرة ١٧-١٩ أبريل ١٩٩٥.

٢٣. رؤية استراتيجية لتشجيع الصادرات المصرية والخروج من مأزق المرض الهولندى، بحث منشور فى: مجلة الدراسات القانونية والاقتصادية، كلية الحقوق، جامعة الاسكندرية، يناير ١٩٩٧.

٢٤. رؤية استراتيجية لدور الصناعات الصغيرة فى تشجيع الصادرات المصرية. بحث منشور فى أعمال الندوة الدولية الأولى حول تنمية المشروعات الصغيرة وتوسيع قاعدة رجال الأعمال فى مصر، كلية التجارة، جامعة عين شمس، ١٦-١٧ سبتمبر ١٩٩٧.

٢٥. أثر المشروعات العربية المشتركة فى تدعيم التعاون الاقتصادى العربى. بحث مقدم ومنشور فى أعمال المؤتمر العلمى السنوى العشرين للاقتصاديين المصريين: صور التعاون الاقتصادى المطروحة على الدول العربية (المضمون والآثار)، الجمعية المصرية للاقتصاد السياسى والاحصاء والتشريع، القاهرة، ٢٠ - ٢٢ نوفمبر ١٩٩٧.

٢٦. دور الدولة فى تشجيع القطاع الخاص الصناعى وتحديات صياغة جديدة لطبقة المنظمين، فى: المؤتمر العلمى السنوى الرابع عشر لكلية التجارة، جامعة المنصورة "استراتيجيات الصناعة المصرية بين الواقع والطموحات"، ٢٨-٣٠ أبريل ١٩٩٨.

٢٧. الاطار التشريعى للتنمية فى مصر، دراسة لأثر الاعفاءات الضريبية فى بناء المناخ الاستثمارى، بحث مقدم الى "مؤتمر التنمية والاستثمار" تنظمه محافظة الغربية وكلية التجارة، جامعة طنطا، ٢٨-٢٩ أكتوبر ١٩٩٨.

٢٨. مواجهة أزمات البيئة فى قطاع الصناعة. دراسة تطبيقية بمصنع السماد بطلخا، بحث مقدم الى المؤتمر السنوى الثالث لبحوث الأزمات، مركز ادارة الأزمات بكلية التجارة، جامعة عين شمس، ٣-٤ أكتوبر ١٩٩٨.

٢٩. حماية نهر النيل من التلوث، وجهة نظر بيئية وقانونية، بحث مقدم الى مركز دراسات المستقبل، جامعة أسيوط، المؤتمر السنوى الثالث عن المياه العربية وتحديات القرن الحادى والعشرين، ٢٤ - ٢٦ نوفمبر ١٩٩٨.

٣٠. ملاحظات حول اتفاقية المشاركة بين مصر والاتحاد الأوربى، ورقة عمل مقدمة الى مؤتمر "تجارب التكامل الاقتصادى فى أوربا والعالم العربى"، كلية الحقوق جامعة الاسكندرية والتعاون الايطالى، الاسكندرية ٢٢-٢٣ فبراير ١٩٩٩.

٣١. تحليل اقتصادى وتاريخى لدور الدولة فى تطور طبقة المنظمين الصناعيين فى مصر، بحث مقدم ومنشور فى أعمال المؤتمر العلمى السنوى الواحد والعشرين للاقتصاديين المصريين: دور الدولة فى مصر فى ضوء التطورات الاقتصادية المعاصرة، الجمعية المصرية للاقتصاد السياسى والاحصاء والتشريع، القاهرة، ٢١-٢٣ أكتوبر ١٩٩٩.

٣٢. موقف الصناعات الصغيرة فى مصر تجاه التكنولوجيا المتقدمة ماذا تأخذ وماذا تعطى ؟ بحث منشور فى أعمال المؤتمر العلمى السنوى السادس عشر لكلية التجارة، جامعة المنصورة: اقتصاديات البيئة، القاهرة أبريل ٢٠٠٠.

٣٣. اقتصاد المعلومات وشروط اقامة مجتمع المعرفة. بحث منشور ومناقش فى أعمال الندوة الدولية عن العولمة والتعليم العالى والبحث العلمى فى الوطن العربى، بجامعة العلوم والتقنيات والطب بتونس، ٢٠-٢٣ نوفمبر ٢٠٠٠.

ثانيا: كتب ودراسات اقتصادية باللغتين الانجليزية والألمانية:

1. Die Sued-Sued-Kooperation als Entwicklungsstrategie Beispiel der aegyptisch-sudanesischen Integrationsbestrebungen 1974-1984 West Berlin 1986.

2. Exportstrategien fuer Aegypten. Konzeption fuer ein erfolgreiches Marketing Aegyptens gegenueber der EG und der Bundesrepublik Deutschland, Bochum 1983.

3. With Cornelia Loeffler-Lohmar and Dieter Weiss: Export-oriented Economic Policies of the Arab Republic of Egypt with regard to European Market, FU Berlin 1983.

4. Introduction in Economics and Law, Cairo 1992.

5. Economic Liberalization and Privatization in Egypt. Paper presented in the International Symposium: The Liberalization of Economic Structure in the Arab Region. SAP Policies in Maghreb and Mashrek Countries. Konrad Adinauer Foundation for Egypt and International Senghor University in Alexandria, October 16-19, 1992.

6. With James Kennworthy and others: Export Promotion in Egypt, A Study prepared by DEPRA Project, USAID Funded Project, for the Government of Egypt, Cairo, December 1996.

7. With James L. Walker and others: Financial Reform for Small Business Development in Egypt, A Study conducted by DEPRA Project, USAID Funded Project, Cairo, December 1997.

8. Problems and Prospects of Economic Liberalization in Egypt, in Magazine of Legal and Economic Studies, Faculty of Law, Al Mansourah University, January 1998.

**

عنوان البريد الأليكترونى

salahmz@maktoob.com

مقدمة:

الباب الأول
الفائض الاقتصادى ودور النظام الضريبى فى تعبئته

الباب الثانى
تطور النظام الضريبى المصرى وخصائصه

الباب الثالث
رؤية لاصلاح النظام الضريبى

رقم الإيداع
١٨٦٢٣ / ٢٠٠٠

الترقيم الدولى
I.S.B.N
977-17- 0155-X